



REPÚBLICA DE COLOMBIA

Doctrina Contable Pública Compilada

Actualizada

Del 2 de enero al 31 de diciembre de 2018

¡Cuentas claras, Estado Transparente!

PRESIDENTE**Iván Duque Márquez****MINISTRO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO****Alberto Carrasquilla Barrera****CONTADOR GENERAL DE LA NACIÓN****Pedro Luís Bohórquez Ramírez****SUBCONTADOR GENERAL Y DE INVESTIGACIÓN****Marleny María Monsalve Vásquez****SUBCONTADOR DE CONSOLIDACIÓN DE LA INFORMACIÓN****Jorge de Jesús Varela Urrego****SUBCONTADOR DE CENTRALIZACIÓN DE LA INFORMACIÓN****Miryam Marleny Hincapié Castrillón****SECRETARIO GENERAL****Luis Fernando Ortiz Sanchez****GRUPO INTERNO DE TRABAJO DE INVESTIGACIÓN Y NORMAS**

Rocío Pérez Sotelo - Coordinadora

Freddy Armando Castaño Pineda

Jaime Valencia Cubillos

Nancy Julieth Martínez Rubio

Edilberto Herrera Huerfano

Martha Liliana Arias Bello

Carlos Andrés Rodríguez Ramírez

Jaime Eduardo Hernández Gil

Angelica Katerin Salcedo Guzmán

Sandra Yamile Endo Barrera

Esteban Eduardo Walteros Bello

Ingrid Nayarit Ríos García

GRUPO INTERNO DE TRABAJO DE DOCTRINA Y CAPACITACIÓN

Eduardo Vidal Díaz - Coordinador

Yimmy Alexander Bueno Juez

Rogelio Paez Barajas

Luz Alexandra León Lozano

Durlandy Andrés Cubillos Márquez

Dora Alicia Donato Montañez

Elizabeth Muñoz Hernández

Jorge Castañeda Monroy

Diana Carolina Monroy Ariza

Cindy Lorena Casallas Pulido

Gisela Rojas Taborda

María Juliana Cortés Alzate

Daniela Perdomo Valencia

Catherin Jhoana Amaris Jerez

Jonatan Fernando Neiva Ardila

Camilo Andrés Orjuela Segura

Oliva Barrios Agudelo

Cielo María Pérez Flórido

**Publicación**

1 de marzo de 2019

CONTENIDO

INTRODUCCIÓN	6
1. MARCO NORMATIVO - RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA PRECEDENTE.....	11
2. MARCO NORMATIVO - EMPRESAS QUE COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES O QUE CAPTAN O ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO	13
3. MARCO NORMATIVO - EMPRESAS QUE NO COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES Y QUE NO CAPTAN NI ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO.....	15
3.1 EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO	15
3.2 INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS.....	31
3.3 PRESTAMOS POR COBRAR	78
3.4 INVENTARIOS.....	78
3.5 CUENTAS POR COBRAR	87
3.6 INVENTARIOS.....	237
3.7 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.....	245
3.8 OTROS ACTIVOS - PROPIEDADES DE INVERSIÓN	457
3.9 OTROS ACTIVOS - ACTIVOS INTANGIBLES.....	457
3.10 OTROS ACTIVOS - ACTIVOS BIOLÓGICOS	457
3.11 OTROS ACTIVOS.....	457
3.12 OPERACIÓN DE BANCA CENTRAL E INSTITUCIONES FINANCIERAS.....	496
3.13 EMISIÓN Y COLOCACIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA	496
3.14 PRÉSTAMOS POR PAGAR.....	496
3.15 CUENTAS POR PAGAR.....	496
3.16 BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS	504
3.17 OPERACIONES CON INSTRUMENTOS DERIVADOS.....	534
3.18 PROVISIONES.....	534
3.19 OTROS PASIVOS.....	579
3.20 PATRIMONIO DE LAS EMPRESAS.....	630
3.21 INGRESOS FISCALES.....	646

3.22	INGRESOS-VENTA DE BIENES	656
3.23	INGRESOS -VENTA DE SERVICIOS	656
3.24	INGRESOS POR TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES.....	680
3.25	OTROS INGRESOS	693
3.26	GASTOS DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN	702
3.27	GASTOS DE VENTAS.....	707
3.28	GASTO POR DETERIORO, DEPRECIACIONES, AGOTAMIENTO, AMORTIZACIONES Y PROVISIONES	707
3.29	GASTOS - TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES.....	707
3.30	GASTOS DE ACTIVIDADES Y/O SERVICIOS ESPECIALIZADOS	707
3.31	GASTOS - OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES.....	710
3.32	OTROS GASTOS.....	710
3.33	CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS	737
3.34	COSTO DE VENTAS DE BIENES	738
3.35	COSTO DE VENTAS DE SERVICIOS.....	738
3.36	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - BIENES.....	738
3.37	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - SERVICIOS DE SALUD	738
3.38	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - SERVICIOS DE TRANSPORTE	738
3.39	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - SERVICIOS PÚBLICOS	738
3.40	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN -SERVICIOS HOTELEROS.....	738
3.41	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - OTROS SERVICIOS.....	739
3.42	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - ACTIVOS CONTINGENTES	739
3.43	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DEUDORAS FISCALES	746
3.44	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DEUDORAS DE CONTROL.....	746
3.45	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - PASIVOS CONTINGENTES	746
3.46	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - ACREEDORAS FISCALES	746
3.47	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - ACREEDORAS DE CONTROL.....	747

3.48 ASUNTOS NO CONTEMPLADOS EN UNA CLASIFICACIÓN ESPECÍFICA	747
4. MARCO NORMATIVO - EMPRESAS QUE NO COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES, Y QUE NO CAPTAN NI ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO - RÉGIMEN DE EXCEPCIÓN	936
5. MARCO NORMATIVO - ENTIDADES DE GOBIERNO	938
6. MARCO NORMATIVO - ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN	940
7. CONCEPTOS MODIFICADOS	941

INTRODUCCIÓN

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

ESTRUCTURA DE LOS CONCEPTOS QUE COMPONEN LA DOCTRINA

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

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

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

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

Conclusiones. Constituyen la respuesta final a una consulta contable, por regla general, las conclusiones recogen específicamente el tratamiento contable a seguir frente a los hechos económicos o aspectos a resolver, y cuando las circunstancias lo ameritan, informa sobre recursos de acción probables, señala el límite de las competencias de la CGN, remite a una fuente documental, o 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.

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 hasta 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. No obstante, dadas las circunstancias, fundamentalmente relacionadas con los procesos de auditorías adelantadas por los organismos de control fiscal, relacionadas con períodos contables anteriores al año 2018, aún se presentan consultas sobre el RCP precedente.

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 acogidas o expedidas por la CGN, que lo modifican.

Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público. Corresponde al marco normativo aplicable por las entidades comprendidas en la Resolución 414 de 2014 y 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 2018, 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 las modificaciones a estos anexos, señaladas en los Decretos 2131 y 2132 de 2016, y 2170 de 2017.

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 y sus modificaciones.

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 de Valores, 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.

3.1 EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO

CONCEPTO No. 20182000023441 DEL 17-04-2018

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 Propiedades, planta y equipo Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de un faltante en bancos Reconocimiento de las instalaciones en las que funciona el hospital, cuando este no es el propietario Responsable en la determinación de políticas a los procesos para el registro de procesos judiciales a favor y en contra del hospital

Doctora

OMEYDA BADRAN LOREO

Revisora Fiscal

E.S.E. Hospital Universitario Cari

Barranquilla - Atlántico

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con número de radicado 2018550001046-2 día 8 de marzo de 2018, mediante la cual solicita concepto sobre los siguientes hechos:

1. ¿Cómo se debe registrar un faltante en bancos cuando se ha presentado hurto por medios electrónicos y semejantes, y cuando no se ha establecido el responsable (funcionario del Hospital o el Banco)?. Adicionalmente, requiere mencionar la circular o instructivo que hace referencia a la dinámica para estos registros.
2. ¿Puede el Hospital (bajo las normas locales y bajo las NICSP), incluir en los estados financieros la edificación donde funciona, sin tener titularidad del mismo, atendiendo a que la titularidad y registro de este se encuentra en los libros de la Gobernación del Atlántico?

3. Confirmar si el control interno contable debe tener o no establecido el proceso para el registro de los embargos o demandas ejecutivas a favor y en contra del hospital, al igual que para el registro de los títulos judiciales a favor del ente público o a favor de los acreedores demandantes.

Telefónicamente se aclara que cuando se solicita aclaración frente a la responsabilidad de establecer los procesos para estos hechos, hace referencia a la oficina de control interno.

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

CONSIDERACIONES

Pregunta 1

Dentro del Marco Conceptual para 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, en el numeral 6.1.1 Activos se define que “Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros.” (Subrayado fuera del texto)

Adicionalmente, respecto al control establece que “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 otra parte, en el capítulo VI. Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, de las Normas para 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 414 de 2014 y sus modificaciones, se define la corrección de errores así:

“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)

Ahora bien, 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 414 de 2014, modificado por la Resolución 596 de 2017, en la descripción y dinámica de las cuentas, señala:

“5890 - GASTOS DIVERSOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos originados en el desarrollo de actividades ordinarias que no se encuentran clasificadas en las otras cuentas.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor causado por los diferentes conceptos.

SE ACREDITA CON:

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

8361 - RESPONSABILIDADES EN PROCESO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los faltantes de fondos o bienes y demás actos relacionados con el detrimento del patrimonio público que ameritan el inicio de un proceso de responsabilidades para funcionarios o particulares que administren o manejen fondos o bienes públicos. El proceso culmina con el fallo de la autoridad competente, indicando la responsabilidad de las personas involucradas en el proceso.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor de los faltantes de fondos o bienes.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los faltantes de fondos o bienes cuando se recuperen.
- 2- El valor de los faltantes de fondos o bienes cuando se expida el acto administrativo que establezca la responsabilidad.
- 3- El valor de los faltantes de fondos o bienes cuando se expida el acto administrativo que exima de la responsabilidad.” (Subrayado fuera del texto)

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 414 y sus modificaciones, se establece:

“6.1.1 Activos

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

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

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

Adicionalmente, dentro del Catálogo General de Cuentas para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución 139 de 2015, modificado por las Resoluciones 466 de 2016, 310 y 596 de 2017, se señala la descripción y dinámica de las siguientes cuentas:

“1640-EDIFICACIONES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las construcciones, tales como edificios, bodegas, locales, oficinas, fábricas y hospitales, entre otros, que se emplean para propósitos administrativos o para la producción de bienes o la prestación de servicios. También incluye las edificaciones de propiedad de terceros que cumplen la definición de activo.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El costo de las construcciones adquiridas.
- 2- El valor de las edificaciones recibidas en donación, cesión u otra modalidad.
- 3- El valor de los componentes que se incorporan al elemento.
- 4- El valor de las mejoras.
- 5- El valor de las edificaciones trasladadas desde otras cuentas.

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 con tasa de interés cero o con tasas inferiores a las del mercado, préstamos condonables o donaciones, las cuales pueden ser en efectivo o en especie.

DINÁMICA

SE ACREDITA CON:

1- El valor causado por concepto de subvenciones” (Subrayado fuera del texto)

Pregunta 3

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. Se entiende por control interno el sistema integrado por el esquema de organización y el conjunto de los planes, métodos, principios, normas, procedimientos y mecanismos de verificación y evaluación adoptados por una entidad, con el fin de procurar que todas las actividades, operaciones y actuaciones, así como la administración de la información y los recursos, se realicen de acuerdo con las normas constitucionales y legales vigentes dentro de las políticas trazadas por la dirección y en atención a las metas u objetivos previstos. (...)

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 3º. CARACTERÍSTICAS DEL CONTROL INTERNO. Son características del Control Interno las siguientes:

a) El Sistema de Control Interno forma parte integrante de los sistemas contables, financieros, de planeación, de información y operacionales de la respectiva entidad;

b) Corresponde a la máxima autoridad del organismo o entidad, la responsabilidad de establecer, mantener y perfeccionar el Sistema de Control Interno, el cual debe ser adecuado a la naturaleza, estructura y misión de la organización; (...)

d) La Unidad de Control Interno, o quien haga sus veces, es la encargada de evaluar en forma independiente el Sistema de Control Interno de la entidad y proponer al representante legal del respectivo organismo las recomendaciones para mejorarlo;

e) Todas las transacciones de las entidades deberán registrarse en forma exacta, veraz y oportuna, de forma tal que permita preparar informes operativos, administrativos y financieros.

ARTÍCULO 4º. ELEMENTOS PARA EL SISTEMA DE CONTROL INTERNO. Toda la entidad bajo la responsabilidad de sus directivos debe por lo menos implementar los siguientes aspectos que deben orientar la aplicación del control interno.

b) Definición de políticas como guías de acción y procedimientos para la ejecución de los procesos;(...)

ARTÍCULO 6º. RESPONSABILIDAD DEL CONTROL INTERNO. El establecimiento y desarrollo del Sistema de Control Interno en los organismos y entidades públicas, será responsabilidad del representante legal o máximo directivo correspondiente. No obstante, la aplicación de los métodos y procedimientos al igual que la calidad, eficiencia y eficacia del control interno, también será de responsabilidad de los jefes de cada una de las distintas dependencias de las entidades y organismos.” (Subrayados fuera del texto)

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”.

En este sentido, la Resolución N° 193 de 2016 emitida por la CGN, señala:

“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 4º. Los responsables del Informe anual de evaluación del control interno contable son el representante legal y el jefe de la oficina de control interno, o quien haga sus veces.

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)

En particular al proceso de registro de embargos o demandas ejecutivas a favor y en contra del Hospital, así como el registro de títulos judiciales a favor de la entidad o a favor del acreedora demandante, la Resolución 310 de 2017 emitida por la CGN, incorpora el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias para el Marco Normativo aplicable a Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, donde se señala:

1. En el primer numeral, el reconocimiento contable de los derechos y revelación de activos contingentes, el cual incluye: a) La admisión de las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales, b) La sentencia en firme, laudo arbitral definitivo o acta de conciliación extrajudicial, y c) El recaudo de los derechos originados en sentencias judiciales, laudos arbitrales o actas de conciliación extrajudicial.

2. El segundo numeral, determina el reconocimiento de obligaciones y revelación de pasivos contingentes, que abarca: a) La admisión de las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales, b) Obligación remota, c) Obligación posible, d) Obligación probable, e) Sentencia en firme condenatoria, laudo arbitral definitivo o acta de conciliación extrajudicial, f) Pago de la sentencia, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial, y g) Sentencia en firme absolutoria, laudo arbitral definitivo y acta de conciliación extrajudicial.

En cualquier caso, para la determinación del valor para el reconocimiento de los anteriores numerales, “la empresa utilizará una metodología que se ajuste a los criterios de reconocimiento y revelación del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público. Cuando la empresa considere que la metodología contenida en la Resolución 353 de 2016 de la Agencia

Nacional de Defensa Jurídica del Estado se ajusta a las condiciones del proceso, podrá utilizar dicha metodología.” (Subrayado fuera del texto)

3. El tercer numeral, Registro del embargo, título judicial y pago de sentencia menciona que: “Si en desarrollo de los procesos judiciales se ordena una medida cautelar de embargo a las cuentas bancarias de la empresa, deberán registrarse los efectos de la medida cautelar en cada una de sus fases, a saber: registro del embargo, apertura del título judicial y pago de la sentencia con título judicial.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

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

Pregunta 1

De acuerdo al Marco Conceptual para las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, contenido en el anexo a la Resolución 414 de 2014, un activo es reconocido, entre otras condiciones, cuando se tiene el control de este, es decir, si la empresa tiene la capacidad de decidir sobre su destinación, obtiene sustancialmente los beneficios, asume los riesgos asociados y tiene la facultad de prohibir el acceso a terceros.

Por lo anterior, dado que el Hospital ha perdido el activo deberá identificar el momento en que se dejó de tener el control sobre estos recursos, por lo que, si el hospital considera que se han perdido durante el periodo contable, o antes de que se autorice la publicación de los estados financieros, se considerará como un error en el periodo corriente y se deberá dar de baja el valor faltante, acreditando la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y debitando la subcuenta 589017 Pérdidas en siniestros, de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS. Si por el contrario, este error es detectado con posterioridad a la emisión de los estados financieros, la empresa aplicará la norma de Corrección de errores anteriores del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, con un crédito a la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un débito a la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Alternamente a cualquiera de los dos casos mencionados en el párrafo anterior, si el hecho amerita el inicio de un proceso de responsabilidades, se debe efectuar un registro a nivel de las cuentas de orden, debitando la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES EN PROCESO y acreditando en la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA.

Ahora bien, la empresa debe determinar si el error cometido en periodos anteriores es material, caso en el que debe efectuar la reexpresión de los estados financieros, de conformidad con lo establecido en aquella norma, en tanto que, de no tratarse de un error material, procede únicamente el registro mencionado en el párrafo anterior, y las respectivas revelaciones en las notas a los estados financieros.

Pregunta 2

Previo a dar respuesta a su segunda inquietud, me permito realizar la siguiente precisión:

En desarrollo del proyecto de modernización de la regulación contable pública y en concordancia con los objetivos de la Ley No. 1314 de 2009, la Contaduría General de la Nación (CGN) ha expedido la siguiente regulación para las entidades que conforman el sector público colombiano:

a) La Resolución 037 de 2017 que derogó la Resolución 743 de 2013, regula el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, el cual está conformado por: el Marco Conceptual para la Información Financiera, las Normas de Información Financiera, el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

b) La Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, incorpora como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos aplicable a las empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

c) La Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, mediante la cual se incorpora como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos aplicable a las entidades definidas en el artículo segundo de dicha resolución, es decir, para las Entidades de Gobierno.

De lo anterior, se concluye que las entidades del Sector público colombiano no les corresponde implementar las NICSP, como lo menciona en su comunicación, sino la regulación local expedida por la Contaduría General de la Nación, razón por la cual este pronunciamiento solo hará referencia al Marco Normativo expedido por la CGN que le aplica al Hospital Universitario Cari.

Ahora bien, bajo los criterios del Marco Normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, en especial el anexo a la Resolución N° 607 de 2016, el reconocimiento de un activo dependerá del control que se tiene sobre este, es decir, si la empresa tiene la capacidad de decidir sobre su destinación, obtiene sustancialmente los beneficios, asume los riesgos asociados y tiene la facultad de prohibir el acceso a terceros, con independencia de la titularidad jurídica. Por lo tanto, el Hospital y la Gobernación (aplica el Marco Normativo para entidades de gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones), deberán realizar conjuntamente una evaluación para determinar cuál de las dos entidades tiene el control de este, y dilucidar así quien debe reconocer el inmueble dentro de sus estados financieros.

Por lo anterior, si el Hospital es quien tiene el control sobre el activo, este deberá registrar un débito en la subcuenta 164010-Clínicas y hospitales de la cuenta 1640-EDIFICACIONES y un crédito en la subcuenta 443006-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4430-SUBVENCIONES. Así mismo, la Gobernación deberá debitar la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y debitará las cuentas y subcuentas en la que se encuentra registrado el activo, su depreciación acumulada y pérdidas por deterioro acumuladas; simultáneamente la Gobernación deberá controlar el bien 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).

Si por el contrario, se determina que el control del inmueble lo mantiene la Gobernación, esta continuará reconociendo el inmueble en su estado de situación financiera y revelar la situación del inmueble en las notas a los estados financieros. Adicionalmente, las entidades deberán evaluar si la realidad de este hecho económico conlleva a una subvención de un canon de arrendamiento operativo, para lo cual estimarán el valor de la contraprestación para un contrato en condiciones similares, y la Gobernación deberá reconocer un ingreso y un gasto por subvenciones, en tanto que el Hospital deberá reconocer el respectivo gasto o costo y un ingreso por subvención.

Pregunta 3

Con el fin de dar respuesta a la tercera pregunta, es indispensable puntualizar:

Mediante el artículo 1º de la Ley N° 87 de 1997, se define el control interno como un sistema integrado a todas las dependencias de la entidad, para procurar que todas las actividades, operaciones y actuaciones, así como la administración de la información y los recursos, se realicen de acuerdo con las normas vigentes y políticas trazadas por la dirección.

Este sistema se expresa a través de políticas, como guías de acción y procedimientos, aprobados por la dirección, para su obligatorio cumplimiento en toda la estructura administrativa. Por ello, tanto el establecimiento como el desarrollo del Sistema de Control Interno es responsabilidad del Representante Legal o máximo directivo, pero su aplicación estará a cargo de los jefes de cada dependencia.

Ahora bien, dado que el Contador General de la Nación tiene como función diseñar, implantar y establecer políticas de control interno conforme a la ley, emite la Resolución N° 193 de 2016, que incorpora el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, que señala la actividades para la medición de la efectividad en las acciones mínimas de control y el contenido del informe anual de evaluación de control interno contable, responsabilidad del Representante Legal y Jefe de la Oficina de Control Interno o quien haga sus veces.

Dentro de este procedimiento, anexo a la Resolución N° 193 de 2016, se definen aspectos conceptuales relacionados al proceso contable, en los que se incluye la elaboración y aprobación del manual de políticas contables, entendido como el conjunto de principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad, para la elaboración y presentación de los estados financieros, que aunque en su mayoría se encuentran establecidas dentro del Marco Normativo para empresas que no cotizan el mercado de valores, y no captan ni administran ahorro del público, se pueden determinar a partir de juicios profesionales, considerando su naturaleza y actividades particulares. Este manual debe ser aprobado mediante un documento emitido por el Representante Legal o máxima instancia administrativa.

En consecuencia, la fijación tanto de políticas contables, procedimientos que determinen la aplicación uniforme de criterios para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, así como el sistema de control interno, son responsabilidad del máximo directivo de la entidad.

Adicionalmente, si bien dentro de la Resolución 310 de 2017, la CGN incorpora el Procedimiento Contable para el Registro de los Procesos Judiciales, Laudos Arbitrales, Conciliaciones Extrajudiciales y Embargos sobre Cuentas Bancarias al Marco Normativo, es la empresa la encargada de determinar la metodología a adoptar, que cumpla con los criterios para la medición de estos hechos, contenidos en el Marco Normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público.

CONCEPTO No. 20182000063321 DEL 06-12-2018

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	Tratamiento contable del hurto de recursos de una cuenta bancaria en una empresa.

Doctora

LIZ LEANDRA GARZÓN ROMERO

Contadora Pública

Correo electrónico: lizleandragr@gmail.com

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550004659-2, del día 16 de noviembre de 2018, en la cual pregunta cómo registrar contablemente el robo cibernético de recursos de una cuenta bancaria de una empresa, realizado mediante una operación no autorizada por el gerente; además la aseguradora afirma que no pagará dichos recursos.

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

CONSIDERACIONES

Dentro del Marco Conceptual para las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, en el numeral 6.1.1 Activos se define que “Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros.” (Subrayado fuera del texto)

Adicionalmente, respecto al control establece que “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 otra parte, en el capítulo VI. Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, de las Normas para 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 414 de 2014 y sus modificaciones, se define la corrección de errores así:

“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)

Ahora bien, 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 modificaciones, señala:

“3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES

DESCRIPCIÓN: Representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de ser absorbido. (...)

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.

5890 - GASTOS DIVERSOS

DESCRIPCIÓN: Representa el valor de los gastos originados en el desarrollo de actividades ordinarias que no se encuentran clasificadas en las otras cuentas. (...)

SE DEBITA CON:

1- El valor causado por los diferentes conceptos.

SE ACREDITA CON:

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

8361 - RESPONSABILIDADES EN PROCESO

DESCRIPCIÓN: Representa el valor de los faltantes de fondos o bienes y demás actos relacionados con el detrimento del patrimonio público que ameritan el inicio de un proceso de responsabilidades para funcionarios o particulares que administren o manejen fondos o bienes públicos. El proceso culmina con el fallo de la autoridad competente, indicando la responsabilidad de las personas involucradas en el proceso. (...)

SE DEBITA CON:

1- El valor de los faltantes de fondos o bienes. (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

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

De acuerdo con el Marco Conceptual para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, contenido en el anexo a la Resolución N° 414 de 2014, un activo es reconocido, entre otras condiciones, cuando la empresa tiene el control, es decir, si tiene la capacidad de decidir sobre su destinación, obtiene sustancialmente los beneficios, asume los riesgos asociados y tiene la facultad de prohibir el acceso a terceros.

Por lo anterior, cuando se presenta el hurto de recursos de alguna cuenta bancaria de la empresa, y, por tanto, se pierda el control de tales recursos, se debe proceder a retirarlos de la situación financiera de la empresa mediante un débito en la subcuenta 589017-Pérdidas en siniestros, de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS y un crédito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, si la pérdida se dio en el periodo corriente. Si, por el contrario, la pérdida de recursos se produjo en periodos pasados, la empresa debe aplicar la norma de Corrección de errores de periodos anteriores del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, debitando la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, por el valor de los recursos hurtados. Si el error es material, para efectos de presentación la empresa debe efectuar la reexpresión de la información comparativa afectada por el error.

El anterior procedimiento tiene efectos meramente contables y no se contrapone a las investigaciones de orden fiscal, disciplinario o de otro orden, según la regulación que sea aplicable al evento ocurrido.

Ahora bien, en cualquiera de los dos casos señalados anteriormente, si del hecho se inicia un proceso de responsabilidades, se debe efectuar un registro contable a nivel de cuentas de orden, debitando la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES EN PROCESO y acreditando en la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR EL CONTRARIO, por el valor correspondiente a los recursos hurtados.

3.2 INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS

CONCEPTO No. 20182000022441 DEL 10-04-2018

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	Medición de las inversiones de administración de liquidez en instrumentos de patrimonio que se tienen con la intención de no negociarse, debido a que éstas poseen restricción específica del Gobierno Nacional

Doctora

FRANCISCA MIREYA CORTES CONRADO

Directora

E.S.P. Empresas Municipales de Cali E.I.C.E. - EMCALI EICE-ESP

Santiago de Cali - Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550000756-2, del día 22 de febrero de 2018, en la cual solicita indicación respecto a la medición de las inversiones de administración de liquidez en instrumentos de patrimonio que se tienen con la intención de no negociarse, debido a que éstas poseen restricción específica del Gobierno Nacional (Contrato de Prenda de Acciones como respaldo de una deuda con el Ministerio de Hacienda).

Para ello indica que, la inversión se encuentra realizada en EPSA, con porcentaje de participación patrimonial del 18,0202%, la cual no otorga control, ni influencia significativa, ni control conjunto; adicionalmente, EPSA se encuentra inscrita en la Bolsa de Valores en estado inactivo. Por otra parte indica que EPSA representa más del 91% del total de las inversiones en administración de liquidez, los dividendos equivalen aproximadamente al 77% del total de ingresos por dividendos percibidos, y generan una rentabilidad promedio del 17% anual para EMCALI, razón por la cual es trascendental realizar una adecuada valoración de dicha inversión debido el peso que tiene en las cuentas utilizadas para medición y revelación.

Así mismo solicita, que en aras de realizar una correcta interpretación en relación a la regulación contable pública se le precise:

“1. Si se considera como Mercado Principal o Mercado Activo, solo lo que se tranza en la Bolsa de Valores?

2. En lo referente a EPSA, resaltamos que ésta entidad se encuentra inscrita en la Bolsa de Valores en estado inactiva, recientemente CELSIA como socio mayoritario, realizó una Restructuración de Participación Accionaria mediante una OPA (Oferta Pública de Adquisición de Acciones) transacción que represento una importante cifra, en relación a la venta de las Acciones de EPSA en el Mercado OTC (Extra-bursátil) en aras de tener mejores elementos de juicio, según la regulación contable de las Inversiones ésta clase de transacción podría entenderse como realizada en un Mercado Activo o un Mercado Principal, independientemente que no se haya efectuado en la bolsa de valores?.”

Para lo anterior en su consulta indica que, teniendo en cuenta que la Norma de inversiones en administración de liquidez y el Marco Conceptual no establecen expresamente que el valor razonable de las inversiones en instrumento de patrimonio en Colombia lo define el Mercado de Valores, y dado que en el Mercado OTC también se realizan importantes transacciones; y considerando la realidad económica de las acciones de EPSA, el modelo de negocio de dicha empresa y su proyección de mercado; ante la ambigüedad del concepto de mercado es trascendental se indique cuál debiera ser el criterio que permita la mejor valoración y reflejar la realidad económica de éste tipo de inversión, considerando la naturaleza y particularidades del mercado colombiano, caracterizado por una cantidad significativa de empresas que no son cotizantes en Bolsa de Valores.

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

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014, 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. (...)

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. (...)

Para que un activo se reconozca, debe tener un costo o un valor que se 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. (...)

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. (...)

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 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. (...)

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 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 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 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, anexas a la Resolución N° 414 de 2014 y modificadas por la Resolución N° 607 de 2016, en el Capítulo I. Activos, señalan:

“1. INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ

1.1. Reconocimiento

1. 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

2. 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.

3. 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. (...)

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

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

1.3. Medición inicial

7. En el reconocimiento, las inversiones de administración de liquidez se medirán por el valor razonable. Cualquier diferencia con el precio de la transacción se reconocerá como

ingreso o como gasto en el resultado del periodo, según corresponda, en la fecha de la adquisición. Si la inversión no tiene valor razonable, se medirá por el precio de la transacción. (...)

1.4. Medición posterior

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

1.4.1. Inversiones clasificadas en la categoría de valor razonable

11. Con posterioridad al reconocimiento, las inversiones clasificadas en la categoría de valor razonable se medirán al valor razonable. (...)

13. Las variaciones, tanto positivas como negativas, del valor razonable de las inversiones en instrumentos de patrimonio que no se tengan con la intención de negociar y tampoco otorguen control, influencia significativa, ni control conjunto, aumentarán o disminuirán el valor de la inversión y se reconocerán en el patrimonio. Estas variaciones reconocidas en el patrimonio se presentarán en el otro resultado integral. (...)

15. Los dividendos de los instrumentos de patrimonio clasificados a valor razonable que no se esperen negociar y que tampoco otorguen control, influencia significativa, ni control conjunto se reconocerán en el momento que los dividendos sean decretados, conforme a la Norma de Ingresos de Actividades Ordinarias, aumentando el valor de la inversión y reconociendo un ingreso en el resultado.

16. Las inversiones de administración de liquidez clasificadas en esta categoría no serán objeto de estimaciones de deterioro siempre y cuando las variaciones del valor razonable afecten el resultado del periodo.

17. En el caso de los instrumentos de patrimonio medidos a valor razonable, que no se esperen negociar y que tampoco otorguen control, influencia significativa, ni control conjunto, serán objeto de estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva 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 a la diferencia entre el valor inicialmente reconocido y el valor de mercado en la fecha de medición del deterioro, cuando este último sea menor, menos cualquier pérdida por deterioro del valor previamente reconocida. El deterioro se reconocerá de forma separada, como un menor valor de la inversión, afectando el gasto en el resultado del periodo. Para

tal efecto, la empresa reducirá la pérdida acumulada reconocida en el patrimonio que se corresponda con el valor del deterioro a reconocer como gasto en el resultado del periodo.

18. Una vez reconocida cualquier pérdida por deterioro del valor en el resultado, que corresponda a inversiones en instrumentos de patrimonio, no será objeto de reversión. (...)

1.4.3. Inversiones clasificadas en la categoría de costo

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

24. El deterioro de los instrumentos de patrimonio corresponderá a la diferencia entre el valor en libros de la inversión y el valor de la participación en el patrimonio de la entidad receptora, cuando este último sea menor. El deterioro se determinará al final del periodo contable y se reconocerá de forma separada, como un menor valor de la inversión, afectando el gasto en el resultado del periodo.

25. El deterioro de los instrumentos de patrimonio clasificados al costo podrá revertirse únicamente hasta el costo inicial de la inversión cuando el valor de la participación en el patrimonio de la empresa receptora de la inversión supere su valor en libros. Para el efecto, se disminuirá el valor del deterioro acumulado y se afectará el resultado del periodo. (...)

31. Las reclasificaciones desde y hacia las categorías de valor razonable y costo se realizan de acuerdo con la disponibilidad de información sobre el valor razonable. (...)

33. En el caso en que los instrumentos de patrimonio clasificados en la categoría de valor razonable, que no se esperen negociar y que tampoco otorguen control, influencia significativa ni control conjunto, dejen de tener valor razonable, se reclasificarán a la categoría de costo y el valor en libros de la inversión en la fecha de reclasificación será el valor inicial por el cual se registrará en la categoría de costo. La ganancia o pérdida reconocida previamente en el patrimonio que se relacione con la inversión reclasificada permanecerá en el patrimonio hasta que la inversión sea dada de baja. (...)" (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, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y modificado por la Resolución N° 446 de 2016, incluye las siguientes cuentas:

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

DESCRIPCIÓN

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

37

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

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor razonable de la inversión en la fecha de adquisición.
- 2- El valor de los costos de transacción originados en la adquisición del instrumento.
- 3- El mayor valor generado como consecuencia de la actualización al valor razonable.
- 4- El valor de los dividendos decretados. (...)

SE ACREDITA CON:

- 1- El menor valor generado como consecuencia de la actualización al valor razonable.
- 2- El valor de los dividendos recibidos.
- 3- El valor de la inversión reclasificada hacia otra categoría de inversiones de administración de liquidez o hacia inversiones en controladas, asociadas o negocios conjuntos. (...)

1224 - INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ AL COSTO

DESCRIPCIÓN

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

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El costo de la inversión.
- 2- El valor de los costos de transacción relacionados con la adquisición de instrumentos de patrimonio que no se tienen con la intención negociar y no otorgan control, influencia significativa ni control conjunto.
- 3- El valor en libros de la inversión reclasificada desde otra categoría dentro de inversiones de administración de liquidez o desde inversiones en controladas, asociadas o negocios conjuntos.

4- El valor de la recompra de los títulos dados en operaciones repo u operaciones simultáneas.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de la inversión reclasificada a otra categoría dentro de inversiones de administración de liquidez o hacia inversiones en controladas, asociadas o negocios conjuntos.

2- El valor de los títulos reclasificados por operaciones repo u operaciones simultáneas pasivas.

3- El valor de la inversión que se da de baja. ” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones expuestas anteriormente, se concluye que;

Para definir el mercado principal la entidad deberá tener en cuenta que éste debe contar con el mayor volumen y nivel de actividad para el activo o pasivo que se mide, siendo un mercado abierto donde sea posible encontrar compradores y vendedores de manera constante, y proporcione información suficiente para fijar precios en relación al activo o pasivo.

En este orden de ideas, y en relación a la pregunta: “1. Si se considera como Mercado Principal o Mercado Activo, solo lo que se tranza en la Bolsa de Valores”, el mercado principal no es cualquier mercado, es el mercado del entorno económico y de operación del negocio. Por lo tanto, para la venta y adquisición de acciones de patrimonio de entidades, la Bolsa de Valores de Colombia (BVC) se considera como un mercado principal para aquellas entidades que realizan las transacciones a través de la BVC, tomando en cuenta que es un mercado abierto que cumple las diferentes características de este tipo de mercado. De otro lado, en aquellas entidades que no realizan las transacciones relacionadas a la compra y venta de acciones de patrimonio por la BVC, ésta no se puede considerar como mercado principal.

Ahora bien, no todos los bienes de una Entidad son objeto de transacción en la bolsa de valores, razón por la cual deberá atenderse a la naturaleza del bien, para identificar el mercado principal o mercado activo.

Sobre la pregunta: “2... en relación a la venta de las Acciones de EPSA en el Mercado OTC (Extra-bursátil) en aras de tener mejores elementos de juicio, según la regulación contable de las Inversiones ésta clase de transacción podría entenderse como realizada en un Mercado Activo o un Mercado Principal, independientemente que no se haya efectuado en

la bolsa de valores”, no es posible entenderse la venta de acciones de patrimonio realizada a través del mercado OTC como efectuada en un mercado principal, dado que, el mercado OTC no es un mercado abierto que proporcione un valor razonable sobre las acciones que se tranzan, ya que no es posible encontrar el mayor volumen de transacciones así como un número suficiente de compradores y vendedores. Siendo así, el valor tranzado por la venta de acciones en el mercado OTC no es viable considerarlo como valor de mercado, considerando que los activos negociados en este mercado son estructurados a la medida de las necesidades de los compradores y vendedores, es decir no son estandarizados.

Acerca del criterio solicitado para la valoración de las inversiones de administración de liquidez en instrumentos de patrimonio que se tienen con la intención de no negociarse, y no otorgan control, ni influencia significativa, ni control conjunto, se debe tomar en cuenta lo indicado en el Marco Normativo de la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, especialmente la Resolución N° 607 de 2016, donde las Normas para las Inversiones de Administración de Liquidez indican que este tipo de inversiones serán medidas por el valor razonable, el cual de acuerdo al Marco Conceptual, es el valor de mercado que se obtiene por realizar transacciones de activos o pasivos en un mercado principal. De igual forma, las Normas indican que en caso de que este tipo de inversiones pierdan su valor razonable, deberán ser reclasificadas a inversiones medidas al costo, clasificación en la cual el valor de reconocimiento será el último valor de mercado que poseían en la clasificación anterior a la fecha de efectuarse la reclasificación.

Ahora bien y de acuerdo a lo antes mencionado, la medición de las inversiones de administración de liquidez en instrumentos de patrimonio que se tienen con la intención de no negociarse en una Entidad cuyas acciones no poseen valor razonable o no son tranzadas en un mercado principal, se deben reclasificar a la categoría de Inversiones en Administración de Liquidez medidas al costo, para lo cual debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1224 - INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ AL COSTO, y acreditará la subcuenta en la cual se encuentra reconocida la inversión de la cuenta 1222 - INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A VALOR DE MERCADO (VALOR RAZONABLE) CON CAMBIOS EN EL PATRIMONIO (OTRO RESULTADO INTEGRAL), por el valor razonable reconocido a la fecha de la reclasificación.

CONCEPTO No. 20182000027021 DEL 10-05-2018

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	Tratamiento contable de los contratos de compra de energía celebrados con los generadores y comercializadores
-----------------	---

Doctora
FRANCISCA MIREYA CORTÉS CONRADO
Directora
Empresas Municipales de Cali E.I.C.E E.S.P
Cali

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550001408-2, del 22 de marzo de 2018, mediante la cual plantea que el proceso de toma de decisiones de EMCALI para operar en el Mercado de Energía mayorista de Colombia-MEM, en cuanto a estrategia comercial, está expuesta a una serie de variables de carácter tanto físicas como económicas que le generan riesgo e incertidumbre, tales como: el comportamiento climático que afecta las afluencias hidrológicas, los precios nacionales e internacionales de los combustibles para la generación de energía, las restricciones de transmisión y los planes de expansión de los agentes participantes en la cadena de suministro. Estas incertidumbres adecuadamente gestionadas pueden constituirse en oportunidades a la hora de definir la mezcla de las cantidades de energía a comprar para atender la demanda de cada uno de los segmentos de mercado en que actúa.

El proceso físico de Compra de Energía en el MEM básicamente se puede realizar a través dos modalidades:

1. Mercado de Corto Plazo (Bolsa de Energía)
2. Mercado de Largo Plazo (Contratos Bilaterales)

La Bolsa de Energía corresponde al “lugar” en el cual se transa la energía spot entre generadores y comercializadores. El precio al cual se transa dicha energía es horario y se denomina precio de bolsa (precio spot). La formación de este precio es la valoración que se presenta por el encuentro de las fuerzas de oferta y demanda de energía y se caracteriza por su alto grado de volatilidad, lo cual, se traduce en riesgo tanto para compradores como para vendedores.

La incertidumbre generada por la volatilidad del precio de la bolsa de energía (\$/kWh) hizo necesario la creación de un Mercado de Contratos Bilaterales, los cuales se caracterizan por ser compromisos adquiridos por generadores y comercializadores para vender y comprar energía a precios, cantidades y condiciones contractuales negociadas libremente entre las partes.

La razón entre la energía adquirida a través de contratos bilaterales y el total de la energía comprada en el MEM se denomina Cobertura. Para EMCALI es importante mantener un nivel alto de cobertura (entre el 70% y el 80%) para ser eficiente en la compra y así poder garantizar un precio muy estable para los usuarios finales.

Contexto Particular Nuevos Contratos Compra de Energía

Entendiendo el mercado de energía como un negocio altamente financiero orientado a lograr el mejor precio por kilovatio-hora, EMCALI con el objetivo de alcanzar precios eficientes en la compra de energía sin afectar las finanzas del Municipio de Cali (teniendo en cuenta que somos una empresa con sobrecostos por estampillas locales) y al mismo tiempo garantizar un mínimo riesgo en el balance, ha diseñado una estrategia de cobertura financiera para la compra de energía en bolsa en el MEM. La estrategia consiste en pactar con la contraparte (proveedor de energía) una cantidad de energía a un precio futuro y dependiendo del comportamiento del precio de bolsa en el momento de ejecución, se liquidarán las diferencias del precio negociado contra el valor que presente la Bolsa de energía a nivel horario, lo cual puede generar márgenes a favor o en contra. Si la diferencia entre el precio pactado y el precio de bolsa es positiva, EMCALI reconocerá esta diferencia al PROVEEDOR, caso contrario, EL PROVEEDOR reconocerá la diferencia a favor de EMCALI.

Es importante mencionar que para complementar el entendimiento normativo del caso se hizo revisión de la doctrina vigente aplicable a nuestra empresa relacionada con derivados, sin embargo solo se identificó el concepto Nro. 20152000045431 de 14 de diciembre de 2015 emitido por la C.G.N., dado que éste concepto no dio claridad del tratamiento contable que deben realizar las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, no captan, ni administran ahorro del público formulamos la presente consulta considerando para ello los contextos antes mencionados y las condiciones que soportan los contratos de suministro de energía firmados.

Al respecto, en aras de cumplir adecuadamente la normativa, se solicita se indique si éstos contratos están bajo la aplicación de la Norma Técnica de Instrumentos Financieros de Cobertura considerando que EMCALI es una empresa Multiservicios que tiene por objeto social la prestación de servicios públicos de Acueducto, Alcantarillado Energía y Telecomunicaciones; y, si fuera procedente la aplicación de la norma antes mencionada, cuál es el tratamiento indicado para el registro integral de las transacciones de compra de energía según lo expuesto en el contexto particular.

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

CONSIDERACIONES

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, establece en el numeral 4, del Capítulo I - Activos, relativo a Instrumentos derivados, que:

“4. INSTRUMENTOS DERIVADOS

4.1. Reconocimiento

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

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

(...)

4.2. Clasificación

5. Los instrumentos derivados se clasificarán, de acuerdo con su finalidad, en derivados con fines de especulación y en derivados con fines de cobertura. Los instrumentos derivados con fines de especulación corresponden a aquellos que se constituyen con el fin de obtener rendimientos provenientes de las fluctuaciones del mercado. Por su parte, los instrumentos derivados con fines de cobertura corresponden a aquellos que se tienen con el fin de neutralizar el riesgo de pérdida al que está expuesta la empresa como consecuencia de las fluctuaciones futuras en el valor razonable, en los flujos de efectivo o en la inversión neta en un negocio en el extranjero.

4.3. Instrumentos derivados con fines de especulación

4.3.1. Medición inicial

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

(...)

4.3.2. Medición posterior

8. Con posterioridad al reconocimiento, los instrumentos derivados con fines de especulación se medirán por el valor razonable o, a falta de este, por el valor resultante de aplicar las metodologías utilizadas en el mercado para esta clase de instrumentos. Para el efecto, se incrementará o disminuirá el valor del derecho y la obligación, según corresponda, y la diferencia se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. En todo caso, cuando el valor del derecho exceda al valor de la obligación, el instrumento derivado se registrará como activo; en caso contrario, el instrumento derivado se registrará como pasivo.

(...)

4.4. Contabilidad de coberturas

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

20. Un instrumento de cobertura está representado en un instrumento derivado cuyo valor razonable o flujos de efectivo se espera neutralicen las pérdidas de la partida cubierta, como consecuencia de los cambios en el valor razonable, en los flujos de efectivo o en la inversión neta en un negocio en el extranjero.

21. En el caso de una opción emitida, será parte de una relación de cobertura cuando se combina con otro instrumento derivado para neutralizar el riesgo al que está expuesta la empresa, de lo contrario la opción emitida se tratará como un instrumento derivado con fines de especulación, en la medida que la máxima ganancia en la opción está dada por el valor de la prima recibida.

22. La partida cubierta puede ser un único activo o pasivo, un compromiso en firme, una transacción prevista altamente probable o una inversión neta en un negocio en el extranjero. También puede designarse como partida cubierta a un grupo de activos, pasivos, compromisos en firme o transacciones previstas altamente probables, que compartan la exposición al riesgo que se ha designado como cubierto. Adicionalmente, una

partida cubierta puede ser una cartera cubierta solo por el riesgo de tasa de interés o una parte de la cartera de activos o pasivos financieros que compartan el riesgo de tasa de interés. Un compromiso en firme es un acuerdo vinculante que se celebra para intercambiar una determinada cantidad de recursos a un precio determinado en una fecha futura especificada. Una transacción prevista altamente probable es una operación futura anticipada no comprometida.

24. Si la partida cubierta es un activo no financiero o un pasivo no financiero, será designado como partida cubierta, por el riesgo asociado con la moneda extranjera, o bien, por otros riesgos financieros que soporte, debido a la dificultad de aislar y medir de manera adecuada los cambios en los flujos de efectivo o en el valor razonable.

4.4.1. Requisitos para optar por la contabilidad de coberturas

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

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

4.4.2. Clases de relaciones de cobertura

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

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

29. Una cobertura será eficaz en la medida que los cambios en el valor razonable, en los flujos de efectivo o en la inversión neta en un negocio en el extranjero, directamente

atribuibles al riesgo cubierto, se compensen con los cambios en el instrumento de cobertura.

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

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

4.4.3. Medición inicial

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

(...)

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

4.4.4. Medición posterior

4.4.4.1. Instrumentos derivados con fines de cobertura

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

36. Las variaciones de los instrumentos derivados que hacen parte de una relación de cobertura de valor razonable incrementarán o disminuirán el valor del derecho y la obligación, según corresponda, y la diferencia se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. En todo caso, cuando el valor del derecho exceda el valor de la obligación, el instrumento derivado se registrará como activo; en caso contrario, se registrará como pasivo.

(...)

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

(...)

4.4.4.2. Partida cubierta

51. Si la partida cubierta es un activo o un pasivo que hace parte de una relación de cobertura de valor razonable, se medirá por su valor razonable o, a falta de este, por el valor resultante de la aplicación de metodologías utilizadas en el mercado para partidas similares. La ganancia o pérdida de la partida cubierta, atribuible al riesgo cubierto, se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. Las partidas cubiertas relacionadas con coberturas de flujos de efectivo y con coberturas de una inversión neta en un negocio en el extranjero no serán objeto de ajuste por las variaciones del valor razonable.

(...)” (subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas previamente, al validar las condiciones del contrato de compra de energía en referencia, se concluye que éste puede ser catalogado como un instrumento derivado, toda vez que:

- su valor cambia como consecuencia de las variaciones del precio de la energía en Bolsa, ya que, a partir de ello, se determina quién debe pagar las diferencias que surjan respecto al precio pactado en el contrato;
- no se requiere de una inversión inicial para realizar dicho contrato; y,
- su cumplimiento se realiza en fechas futuras determinadas en él mismo.

Con base en lo anterior, la Empresa deberá aplicar los parámetros establecidos en el numeral 4 del Capítulo I - Activos de 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, relativo a Instrumentos derivados, para efectos del tratamiento contable de dichos contratos. En función de lo anterior, la entidad deberá evaluar si a la luz de la estrategia de cobertura que se espera emplear, se configuran las condiciones para que pueda darse aplicación a la contabilidad de coberturas, en cuyo caso, dado el tipo de transacción que se espera cubrir, se le dará el tratamiento de una cobertura de flujos de efectivo. Por el contrario, si no se cumplen de forma integral los criterios necesarios para dicho tratamiento contable, el contrato será tratado como un derivado con fines especulativos, de acuerdo a lo definido en el Marco Normativo, según se describió en las consideraciones.

CONCEPTO No. 20182000038961 DEL 03-08-2018

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	Medición de inversiones patrimoniales cuando existen ajustes por inflación y otros ajustes al costo de las mismas

Doctora

GLORIA INÉS MUÑOZ ZULUAGA

Profesional especializada - Contador

Instituto de Financiamiento, Promoción y Desarrollo de Caldas

Manizales - Caldas

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550002671-2, del día 26 de junio de 2018, en la cual plante que el Instituto de Financiamiento, Promoción y Desarrollo de Caldas "INFICALDAS" es un establecimiento

público de carácter departamental, adscrito al Departamento de Caldas, descentralizado, de fomento y desarrollo, con personería jurídica, autonomía administrativa y patrimonio independiente creado mediante ordenanza 234 de 1998, modificada por la ordenanza 805 de 2017.

La consulta está relacionada con la contabilización de las inversiones patrimoniales del Instituto, para lo cual se solicita a las diferentes empresas que certifique el valor intrínseco de las acciones. Es así como las inversiones patrimoniales en las empresas: Sociedad Portuaria Arquímedes S.A., Central Hidroeléctrica de Caldas CHEC S.A. E.S.P. y EFIGAS, al momento de recibir la certificación, anuncian el valor nominal de las acciones, y en estas empresas en el costo histórico están incluidos los ajustes por inflación y mayor valor de compra cuando se adquieren en periodos diferentes al inicialmente comprado y en otros casos estas acciones están impactadas por una prima en colocación de acciones.

Al respecto, se solicita conceptuar sobre cómo se efectúa la contabilización de las inversiones patrimoniales que tienen ajustes por inflación, compra de acciones a mayor valor del valor nominal y la prima en colocación de acciones. El anterior concepto se solicita a fin de cumplir con el Plan de Mejoramiento con la Contraloría, a partir de hallazgos encontrados en las cifras donde la acción de mejora consistió en la solicitud de este concepto,

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

CONSIDERACIONES

La Carta Circular 056 de 2004 “Procedimientos que deben ser aplicados en el proceso de saneamiento contable, en cumplimiento de la Ley 716 de 2001, prorrogada por la Ley 863 de 2003, y los Decretos Reglamentarios 1282 de 2002, 1914 y 1915 de 2003, y tratamiento contable de los valores registrados como ajustes por inflación y de los saldos globales registrados en las cuentas de Propiedad, Planta y Equipo”, emitida por la CGN, establece que:

“(…)

5. PROCEDIMIENTOS CONTABLES.

5.7. TRATAMIENTO CONTABLE DE LOS SALDOS EXISTENTES EN LAS CUENTAS DE AJUSTES POR INFLACIÓN.

El valor que está registrado en las subcuentas correspondientes a ajustes por inflación de los activos, pasivos, patrimonio y cuentas de orden tendrá el siguiente tratamiento

contable, el cual se deberá reportar a la Contaduría General de la Nación, a más tardar, en la información con fecha de corte 31 de diciembre de 2004, atendiendo los plazos establecidos en la Resolución 250 de 2003.

5.7.1. Entidades que aplicaban el sistema de ajustes parciales por inflación.

El valor que está registrado en las subcuentas respectivas de ajustes por inflación de los activos, pasivos y cuentas de orden, deberá reclasificarse a las subcuentas correspondientes que revelan el costo histórico y que fueron objeto de reexpresión.

El valor que está registrado en las subcuentas de la cuenta del patrimonio 3250- AJUSTES POR INFLACIÓN, deberá reclasificarse a la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL o 3206-CAPITAL PARAFISCAL, según corresponda. En ese mismo sentido, el valor que está registrado en las subcuentas de la cuenta del patrimonio 3135-AJUSTES POR INFLACIÓN deberá reclasificarse a la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, según corresponda el ente público que se trate.

5.7.2. Entidades que aplicaban el sistema de ajustes integrales por inflación.

El valor que está registrado en las subcuentas respectivas de ajustes por inflación de los activos, pasivos y cuentas de orden, deberá reclasificarse a las subcuentas correspondientes que revelan el costo histórico y que fueron objeto de reexpresión.

El saldo de la cuenta 3245-REVALORIZACIÓN DEL PATRIMONIO se mantendrá hasta cuando el órgano decisorio correspondiente resuelva su capitalización.

Los saldos que presentan las subcuentas 191089-CARGO POR CORRECCIÓN MONETARIA DIFERIDA y 291501-CRÉDITO POR CORRECCIÓN MONETARIA DIFERIDA continuarán siendo amortizados durante el tiempo determinado inicialmente por el ente público, de acuerdo con la situación específica que originó la corrección monetaria diferida.

Para el ente público sobre el cual se ordene la liquidación, fusión o escisión aplicará lo establecido en el numeral 4.4.1. de la Circular Externa 053 del 18 de diciembre de 2003.

(...)” (subrayado fuera del texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, aplicable a las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, establece que:

“CAPÍTULO I - ACTIVOS

1. INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ

1.1. Reconocimiento

1. 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

2. 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.

3. 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.

4. 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.

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

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

1.3. Medición inicial

7. En el reconocimiento, las inversiones de administración de liquidez se medirán por el valor razonable. Cualquier diferencia con el precio de la transacción se reconocerá como

ingreso o como gasto en el resultado del periodo, según corresponda, en la fecha de la adquisición. Si la inversión no tiene valor razonable, se medirá por el precio de la transacción.

8. El tratamiento contable de los costos de transacción dependerá del modelo de negocio definido para la administración de los recursos financieros. Los costos de transacción de las inversiones cuyos rendimientos esperados provengan del comportamiento del mercado, con independencia de su clasificación en la categoría de valor razonable o costo, se reconocerán como gasto en el resultado del periodo. Los costos de transacción relacionados con las demás inversiones se tratarán como un mayor valor de la inversión.

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

1.4. Medición posterior

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

(...)

1.4.3. Inversiones clasificadas en la categoría de costo

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

(...)

5. INVERSIONES EN CONTROLADAS

5.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inversiones en controladas aquellas que permiten ejercer control sobre las decisiones de la entidad receptora de la inversión.

(...)

5.2. Medición inicial

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

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

(...)

6. INVERSIONES EN ASOCIADAS

6.1. Reconocimiento

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

(...)

6.2. Medición inicial

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

participación en el resultado, en la primera aplicación del método de participación patrimonial.

6.3. Medición posterior

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

(...)

7.2. Negocios conjuntos

7.2.1. Reconocimiento

6. 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.

7. 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.

8. La empresa reconocerá su participación en un negocio conjunto como una inversión.

7.2.2. Medición inicial

9. La empresa medirá su participación en un negocio conjunto al costo.

7.2.3. Medición posterior

10. Con posterioridad al reconocimiento, los negocios conjuntos se medirán aplicando el método de participación patrimonial.

(...)” (subrayado fuera del texto).

Por su parte, el 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, establece en su numeral 1 -

Procedimientos a aplicar para la elaboración del estado de situación financiera de apertura, que:

“(…)

a. ACTIVOS

1.1.1 Inversiones de administración de liquidez

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

Las inversiones de administración de liquidez se clasificarán atendiendo el modelo de negocio definido para la administración de los recursos financieros en la fecha de transición, es decir, la política de gestión de la tesorería de la empresa y los flujos contractuales del instrumento en las siguientes categorías: valor razonable, costo amortizado o costo.

(…)

1.1.1.3 Inversiones clasificadas al costo

De acuerdo con el nuevo marco normativo, las inversiones de administración de liquidez clasificadas al costo son aquellas que se tienen con la intención de negociar y no tienen precio cotizado en bolsa. En esta categoría, también se clasificarán las inversiones en instrumentos de patrimonio que no se tengan con la intención de negociar y que no otorguen control, influencia significativa ni control conjunto, y que no tengan precio cotizado en bolsa.

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

a) Identificar y clasificar, en esta categoría, las inversiones que se esperan negociar y que no tengan precio cotizado en bolsa. Téngase en cuenta que, a 31 de diciembre de 2014,

estas inversiones pueden corresponder a las inversiones de administración de liquidez en títulos de deuda y en títulos participativos, o a las inversiones con fines de política.

b) Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, el saldo registrado a 31 de diciembre de 2014 por concepto de provisiones asociadas con las inversiones identificadas en el literal a), afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

c) Medir las inversiones identificadas en el literal a) por su saldo a 31 de diciembre de 2014.

d) Identificar y clasificar, en esta categoría, las inversiones en instrumentos de patrimonio que no se esperan negociar, que no otorguen control, influencia significativa ni control conjunto y que no tengan precio cotizado en bolsa. Téngase en cuenta que, a 31 de diciembre de 2014, estas inversiones pueden corresponder a las inversiones patrimoniales en entidades no controladas o a las inversiones patrimoniales en entidades en liquidación.
(...)

1.1.5 Inversiones en controladas, asociadas y negocios conjuntos

De acuerdo con el nuevo Marco Normativo, una inversión en una controlada es aquella que se efectúa con la intención de ejercer control en las decisiones de la empresa receptora de la inversión. Se ejerce control sobre otra empresa si se configuran todos los siguientes elementos: a) poder sobre la empresa receptora de la inversión, b) exposición o derecho a rendimientos variables procedentes de su implicación en la empresa receptora de la inversión y c) capacidad de utilizar su poder sobre la empresa receptora de la inversión para influir en el importe de los rendimientos del inversor.

Las inversiones en asociadas son participaciones en una empresa sobre la que el inversor posee influencia significativa, y no es una controlada ni constituye una participación en un negocio conjunto. Se entiende por influencia significativa la potestad de la empresa inversora para intervenir en las decisiones de política financiera y de operación de la asociada, sin que se configure control ni control conjunto.

Un negocio conjunto es un acuerdo mediante el cual las partes que tienen control conjunto tienen derecho a los activos netos del acuerdo. Esas partes se denominan participantes en un negocio conjunto. Existe control conjunto cuando las decisiones sobre las actividades relevantes requieren el consentimiento unánime de las partes que comparten el control.

Para efectos de la transición, téngase en cuenta que, a 31 de diciembre de 2014, estas inversiones pueden estar clasificadas en la categoría de inversiones patrimoniales en entidades controladas o en entidades no controladas.

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

a) Identificar y clasificar las 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 2014 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 2014 por concepto de provisiones de estas inversiones afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

(...)

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 de Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. Por su parte, los ajustes provenientes de partidas que hayan afectado otras cuentas del patrimonio de la controlada, asociada o negocio conjunto afectarán directamente el patrimonio en la cuenta de Superávit por Método de Participación Patrimonial.

(...)” (subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas anteriormente, se concluye que, a partir de la emisión, por parte de la CGN, de la Carta Circular 056 de 2004, los ajustes por inflación reconocidos en las inversiones se reclasificaron a la subcuenta del costo histórico de las mismas, razón por lo cual, en la elaboración del balance de apertura, no hay una separación de dichos montos, y harán parte del saldo total a reconocer de la inversión para efectos de aplicación del nuevo marco normativo.

De forma posterior, se deberá dar cumplimiento a los parámetros de medición posterior relacionados con cada tipo de inversión, según corresponda, esto es, costo menos estimaciones de pérdidas por deterioro, para el caso de inversiones de administración de liquidez medidas al costo; o, aplicación del método de participación menos pérdidas por deterioro, para el caso de inversiones en controladas, asociadas o negocios conjuntos. Resulta importante advertir que, en ninguno de los casos, se hace mención a la utilización del valor intrínseco como criterio de medición de las inversiones, así como la comparación con el valor nominal de las inversiones, lo cual tampoco generará efecto contable alguno.

CONCEPTO No. 20182000048541 DEL 20-09-2018

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	Contabilización de inversiones patrimoniales clasificadas en la categoría de costo de acuerdo al valor intrínseco.

Doctora

GLORIA INÉS MUÑOZ ZULUAGA

Profesional Contabilidad

Instituto de Financiamiento, Promoción y Desarrollo de Caldas - INFICALDAS

Manizales, Caldas

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550003333-2, del día 13 de agosto de 2018, en la cual solicita concepto respecto a la contabilización de las inversiones patrimoniales de acuerdo al valor intrínseco, el cual tiene ajustes por inflación, compra de acciones a un valor mayor al valor nominal y prima en colocación de acciones.

Así mismo, indica que lo anterior se encuentra relacionado con el hecho que para la contabilización de las inversiones patrimoniales el Instituto solicita a las diferentes empresas que certifique el valor intrínseco de las acciones, siendo así que las inversiones

patrimoniales en las empresas: SOCIEDAD PORTUARIA ARQUIMEDES SA, CENTRAL HIDROELECTRICA DE CALDAS CHEC S.A E.S.P, y EFIGAS, al momento de entregar la certificación anuncian el valor nominal de las acciones y en estas empresas en el costo histórico se encuentran incluidos los ajustes por inflación y mayor valor de compra cuando se adquieren en periodos diferentes al inicialmente comprado, y en otros casos estas acciones están impactadas por una prima en colocación de acciones.

De igual forma, en su consulta advierte que el Instituto cuenta con un concepto respecto a la contabilización del valor intrínseco, donde según el acta de diciembre 2 de 2016 de la CGN, en la que se elevó consulta sobre la actualización de los valores intrínsecos de las inversiones, la CGN entregó la siguiente directriz: “Las inversiones deben actualizarse al valor intrínseco certificado y si da deterioro se deben registrar contablemente y si hay una valorización de la inversión, no se debe registrar contablemente, solo se revela en las Notas a los Estados Financieros.”

Además, el concepto es solicitado a fin de cumplir con el plan de mejoramiento relacionado al hallazgo administrativo N°6 de la Contraloría General de Caldas:

“Hallazgo Administrativo. No 6. (Observación de Auditoría No 6). Falta de razonabilidad en los saldos reportados en la contabilidad a 31 de diciembre de 2017, en la cuenta de inversiones en la Sociedad Portuaria Arquímedes S.A, Central Hidroeléctrica de Caldas y Efigas. (...)

Condición

La siguiente tabla corresponde a las inversiones que posee INFICALDAS a 31 de diciembre de 2017.

Cifras en miles

Código contable	Entidad	Costo Histórico	Deterioro	Saldo
122413	Inv. Adm. Liquidez Acciones Ordinarias	\$87.077.565	\$153.603	\$86.744.177
	Gensa	2.537	0	2.537
	Efigas	2.689.217	0	2.689.217
	Chec S.A E.S.P	84.034.935	0	84.034.935
	Rio Grande de la Magdalena	10.000	4.271	5.729

	Sociedad Arquímedes	Promotora	340.875	149.332	191.543
--	------------------------	-----------	---------	---------	---------

De acuerdo a las notas que acompañan los estados financieros de los periodos terminados al 31 de diciembre de 2017 y 2016, concretamente la Nota 3.2 señala “Grupo 12 - Inversiones”, las inversiones del Instituto son clasificadas en la categoría del costo, su reconocimiento inicial se efectúa por el costo histórico, Además se señala que “Con corte a diciembre 31 de 2017 las siguientes inversiones se encuentran actualizadas a noviembre de 2017 Central Hidroeléctrica de Caldas Chec, Gensa, Fondo Regional de Garantías, Sociedad Proyecto Arquímedes, Terminal de Transporte de Manizales, por lo tanto se desconoce el impacto que esta situación pueda tener en los estados financieros, no obstante lo anterior por parte de la entidad se realizaron las gestiones de información a las citadas entidades mediante oficios, email y derechos de petición”

Los valores reportados en la contabilidad con corte a 31 de diciembre de 2017 de las siguientes inversiones, no corresponden a los soportes aportados por INFICALDAS, generándose falta de razonabilidad en dichas cifras, así:

1. Sociedad Portuaria Arquímedes S.A: Saldo contable \$340.875 miles, se aportaron las certificaciones con corte a noviembre y diciembre, sin embargo, el saldo reportado en la contabilidad de INFICALDAS no guardan coherencia con los soportes de la sociedad portuaria. Además, se calculé deterioro en la vigencia 2017 por la suma de \$144.153 miles, no obstante, la existencia de un valor intrínseco superior al nominal.
2. Central Hidroeléctrica de Caldas: Saldo contable \$84.034.935 miles, se aportaron las certificaciones con corte a noviembre y diciembre, sin embargo, los saldos reportados en la contabilidad de INFICALDAS no guardan coherencia con los soportes de la Central Hidroeléctrica de Caldas.
3. Efigas: Saldo contable \$2.689.217 miles, se aportaron las certificaciones con corte a noviembre y diciembre, sin embargo, los saldos reportados en la contabilidad de INFICALDAS no guardan coherencia con los soportes de Efigas.

Observación Administrativa.

Causa

- Desactualización del valor de las inversiones

Efecto

- Afectación en la representación fiel de la información cuantitativa

Respuesta de la Entidad

“SOCIEDAD PORTUARIA ARQUÍMEDES S.A.:

En la Sociedad Portuaria Arquímedes a diciembre 31 de 2017, se han comprado 81 acciones por valor de \$340.875.090, de acuerdo con el valor reportado por la Sociedad el valor intrínseco que nos reportan a noviembre 30 de 2017, es de \$2.364.726.57 nos da un valor total de \$191.542.852.17 de allí que la diferencia se lleva en la contabilidad como deterioro y así se contabilizo por valor de \$149.332.158.31, para este procedimiento se compara el valor intrínseco reportado con el costo histórico de la inversión y si hay mayor valor del costo con el valor intrínseco ósea valorización no se tiene en cuenta según la resolución 414 de septiembre de 2014 de la CGN, si el valor es menor se calcula un deterioro y se contabiliza según la resolución 414 de 2014.

Es pertinente mencionar que la variación se presenta porque las acciones adquiridas en la sociedad Proyecto Arquímedes estén impactadas por una Prima en Colocación de Acciones; por esta razón se presenta la observación que plantea la Contraloría.

CENTRAL HIDROELECTRICA DE CALDAS CHEC S.A E.S.P.

Las acciones de la CHEC, tienen un costo histórico por valor de \$84.034.935.471.23, el valor intrínseco que nos reportó la CHEC es de \$36.940.22 por acción al multiplicar este valor por el número total de acciones que posee el Instituto que son 2.371.519 acciones arroja un valor de \$87.604.433.594.10, al presentarse un valor mayor al realizar la operación entre el costo histórico y el valor intrínseco de las acciones no se tiene en cuenta este mayor en el ESTADO DE SITUACION FINANCIERA según el nuevo marco normativo resolución 414 de 2014, además es pertinente mencionar que las acciones adquiridas de esta sociedad presentan ajustes por inflación y además en la inversión en la CHEC el Instituto en el 2009 adquirió unas acciones de la nación con valoración a esa fecha de compra según valoración del Ministerio de Hacienda por estas razones se presenta la observación que plantea la Contraloría.

EFIGAS

En las acciones de EFIGAS, el costo histórico es por valor de \$2.689.216.550.16, el valor intrínseco que nos reportó la empresa es de \$10.728.19 por acción al multiplicar este valor por el número total de acciones que posee el Instituto que son 734.500 acciones arroja un valor de \$7.879.855.555, al presentarse un valor mayor al realizar la operación entre el costo histórico y el valor intrínseco de las acciones no se tiene en cuenta este mayor en el ESTADO DE SITUACION FINANCIERA según el nuevo marco normativo resolución 414 de 2014, además es pertinente mencionar que las acciones adquiridas de esta sociedad presentan ajustes por inflación por esta razón se presenta la observación que plantea la Contraloría. (...)

Según el acta de diciembre 2 de 2016 de la Contaduría general de la Nación (se adjunta copia) en la que se elevó consulta sobre la actualización de los valores intrínsecos de las inversiones, la CGN nos da la siguiente directriz: Las inversiones deben actualizarse al valor intrínseco certificado y si de deterioro se deben registrar contablemente y si hay una valorización de la inversión, no se debe registrar contablemente, solo se revela en las Notas a los Estados Financieros.

Por lo antes planteado, se solicita a la Contraloría General de Caldas se levante la observación administrativa, dado que la entidad está contabilizando las inversiones bajo el marco normativo.

Soportes: Valores Intrínsecos noviembre y diciembre de 2017, Acta CGN. (...)"

Pronunciamiento de la Contraloría General de Caldas

Las certificaciones que emiten las empresas sobre las inversiones que INFICALDAS tiene en ellas, es el documento soporte de dicha inversión a la fecha que en el caso que nos atañe es 31 de diciembre de 2017.

Esta Contraloría se ratifica en que los valores reportados en la contabilidad a 31 de diciembre de 2017 en las inversiones que posee INFICALDAS, no corresponden a las certificaciones emitidas por SOCIEDAD PORTUARIA ARQUÍMEDES S.A, CENTRAL HIDROELECTRICA DE CALDAS CHEC S.A. E.S.P y EFIGAS. Sin embargo, teniendo presente que en el nuevo marco normativo las revelaciones adquieren un alto grado de importancia tanto en lo cuantitativo como en lo cualitativo y que INFICALDAS en sus revelaciones que

acompañan los estados financieros con corte a 31 de diciembre de 2017-2016 concretamente en la NOTA 3.2 - GRUPO 12 - INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS expresó claramente que, con corte a 31 de diciembre de 2017 las inversiones se encuentran actualizadas a noviembre de 2017 y se desconoce el impacto que esta situación pueda tener en los estados financieros, además seguidamente se señala que por parte de la entidad se realizaron las gestiones de solicitudes de información a las citadas entidades mediante oficios, email y derechos de petición, documentos que igualmente fueron evidenciados por el equipo auditor en la etapa de ejecución de la auditoría.

En consideración a lo planteado anteriormente, la observación se mantiene con el fin de que los valores de las inversiones que posee INFICALDAS en SOCIEDAD PORTUARIA ARQUÍMEDES S.A, CENTRAL HIDROELECTRICA DE CALDAS CHEC S.A E.S.P. y EFIGAS sean motivo de actualización por ende la observación permite la configuración de un hallazgo administrativo.

En consecuencia y dándole la trascendencia a la revelación realizada por el Instituto, el hallazgo no se tomará para determinar la opinión a los estados financieros de la vigencia 2017. No obstante este organismo de control buscará comunicarse con los funcionarios de la Contaduría General de la Nación que actuaron en la teleconferencia llevada a cabo el 2 de diciembre de 2016 en la ciudad de Bogotá, documento allegado en el derecho de contradicción, con el fin de dar claridad a los temas tratados allí.

Permanece como Hallazgo Administrativo para que sea sometido a plan de mejoramiento.”
(Subrayado fuera de texto)

De igual manera en su consulta anexa el Acta de Reunión del 02 de diciembre de 2016, realizada por medio de teleconferencia entre la CGN e INFICALDAS, en la cual la CGN en las conclusiones señala:

“1. Respecto a la inquietud de la entidad para la actualización de las inversiones se les informa que el valor intrínseco no será medida para actualizar las inversiones al costo, en cuanto estas toman el valor de la transacción en la medición posterior. Una disminución en el valor intrínseco deberá ser visto como un indicio de deterioro en la medida que el valor intrínseco represente fielmente la participación de la inversora en el patrimonio de la utilidad en la que se tiene la inversión. Se indica a la entidad además que si existe deterioro, este deberá ser registrado como deterioro acumulado y como gasto, si cambian las condiciones que llevaron a la entidad a deterioros, entonces la entidad deberá revertir el

deterioro hasta por el valor por el cual se hubiere registrado. Cualquier incremento del valor de la inversión que no pueda registrarse como reversión del deterioro deberá ser dejado de registrar, en cambio podrá ser revelado en las notas de los estados contables.” (Subrayado fuera de texto)

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

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014, 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. (...)

4.1.2 Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos que pretende representar además de representar los hechos relevantes. Para ser una representación fiel, una descripción debe ser completa, neutral y estar libre de error. (...)

6.1.1 Activos

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

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. (...)

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

Valor razonable: según este criterio, los activos se miden por el precio que sería recibido por vender un activo y los pasivos se miden por el precio que sería pagado, en la fecha de 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. (...)

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 todo caso, los costos de transacción no se tendrán en cuenta para la determinación del valor razonable. (...)

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 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, anexas a la Resolución N° 414 de 2014 y modificadas por la Resolución N° 607 de 2016, en el Capítulo I. Activos, señalan:

"1. INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ

1.1. Reconocimiento

1. 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

2. 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.

3. 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.

4. 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.

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

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

1.3. Medición inicial

7. En el reconocimiento, las inversiones de administración de liquidez se medirán por el valor razonable. Cualquier diferencia con el precio de la transacción se reconocerá como

ingreso o como gasto en el resultado del periodo, según corresponda, en la fecha de la adquisición. Si la inversión no tiene valor razonable, se medirá por el precio de la transacción. (...)

1.4. Medición posterior

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

1.4.3. Inversiones clasificadas en la categoría de costo

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

24. El deterioro de los instrumentos de patrimonio corresponderá a la diferencia entre el valor en libros de la inversión y el valor de la participación en el patrimonio de la entidad receptora, cuando este último sea menor. El deterioro se determinará al final del periodo contable y se reconocerá de forma separada, como un menor valor de la inversión, afectando el gasto en el resultado del periodo.

25. El deterioro de los instrumentos de patrimonio clasificados al costo podrá revertirse únicamente hasta el costo inicial de la inversión cuando el valor de la participación en el patrimonio de la empresa receptora de la inversión supere su valor en libros. Para el efecto, se disminuirá el valor del deterioro acumulado y se afectará el resultado del periodo. (...)"
(Subrayado fuera de texto)

De igual manera, 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 las siguientes cuentas:

“1224 - INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ AL COSTO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos financieros colocados en: a) instrumentos de deuda o en instrumentos de patrimonio que no tienen valor razonable y que se esperan negociar, es decir, las inversiones cuyos rendimientos esperados provienen del comportamiento del mercado, y b) instrumentos de patrimonio que no tienen valor razonable y que no se tienen

con la intención de negociar; no otorgan control, influencia significativa ni control conjunto.
(...)

1280 - DETERIORO ACUMULADO DE INVERSIONES (CR)

DESCRIPCIÓN

Representa el valor estimado de la posible pérdida de valor que se origina en las inversiones de administración de liquidez clasificadas en las categorías de valor razonable con cambios en el otro resultado integral, costo amortizado y costo, cuando el valor en libros excede el valor razonable, el valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en que no se haya incurrido) o el valor de la participación en el patrimonio de la entidad receptora de la inversión, según corresponda, y la diferencia se relacione con las evidencias objetivas de deterioro.

También representa la posible pérdida que se origina en las inversiones en controladas, asociadas y negocios conjuntos cuando el valor en libros de la inversión supera el valor recuperable de la misma. (...)

5346 - DETERIORO DE INVERSIONES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor estimado de la posible pérdida que se origina en las inversiones de administración de liquidez clasificadas en las categorías de valor razonable con cambios en el otro resultado integral, costo amortizado y costo cuando el valor en libros excede el valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en que no se haya incurrido) o el valor de la participación en el patrimonio de la entidad receptora de la inversión, según corresponda. También incluye la posible pérdida que se origina en las inversiones en controladas, asociadas y negocios conjuntos cuando el valor en libros de la inversión supera el valor recuperable de la misma. (...)" (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones expuestas anteriormente, y lo señalado en el Marco Normativo de la Resolución N° 414 de 2014, las inversiones de administración de liquidez se deben medir al momento de su reconocimiento por el valor razonable, pero en caso de

que este no exista, estas se deberán medir por el precio de la transacción. Tomando en cuenta lo indicado por la Contraloría General de Caldas, en relación a que las inversiones realizadas por parte de INFICALDAS se encuentran clasificadas en la categoría de costo, la Norma de Inversiones de administración de liquidez es clara al indicar que, con posterioridad al reconocimiento, es decir en la medición posterior, las inversiones de administración de liquidez se medirán atendiendo la categoría en la que se encuentran clasificadas.

De acuerdo a lo anterior, señala que las inversiones clasificadas en la categoría de costo se mantendrán reconocidas al costo y únicamente serán objeto de estimación de deterioro, razón por la cual, no es factible reconocer y contabilizar, en la medición posterior, las inversiones de esta categoría de acuerdo al valor intrínseco que es entregado en las certificaciones de las entidades en las cuales se posee la inversión.

Ahora bien, en relación al deterioro de las inversiones de la categoría de costo, la norma señala que será el excedente del valor en libros de la inversión frente al valor de la participación en el patrimonio de la entidad receptora, caso para el cual se debe tomar el valor patrimonial de la participación en instrumentos de patrimonio, de los instrumentos que no tienen valor de mercado y que no otorgan control, influencia significativa ni control conjunto. Dicho deterioro se registra debitando la subcuenta 534603 - Inversiones de administración de liquidez al costo, de la cuenta 5346 - DETERIORO DE INVERSIONES, y acreditando la subcuenta 128042 - Inversiones de administración de liquidez al costo, de la cuenta 1280 - DETERIORO ACUMULADO DE INVERSIONES (CR).

CONCEPTO No. 20182000058241 DEL 14-11-2018

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público
	TEMAS	Inversiones. Propiedades, planta y equipo. Propiedades de inversión. Inventarios.
	SUBTEMAS	Bienes adjudicados en dación de pago por parte de la Cooperativa COODEMCUN en Liquidación, por concepto de cancelación de aportes del Hospital.

Doctora
 MARLESBY SOTELO PUERTO
 Subdirectora operativo con funciones de la Dirección Financiera
 Hospital Universitario de la Samaritana
 Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550003940-2 del 3 de octubre de 2018, en la cual solicita se le informe sobre la forma como el hospital debe reconocer el porcentaje de un inmueble que le fue adjudicado como dación de pago por la Sociedad Liquidadora de la Cooperativa de Hospitales y Municipios de Cundinamarca COODEMCUN en liquidación, para cubrir el pago de los aportes del hospital en esa cooperativa.

Explica que el activo no fue entregado físicamente al hospital y el valor corresponde a un porcentaje sobre el total del bien.

Formula los siguientes interrogantes:

“ - ¿Cuál sería el registro que deberíamos hacer en este caso, dado que el valor de los aportes se tenía registrado como inversiones en administración de liquidez al costo y se deterioró en su totalidad?; así mismo,

- ¿Cuál sería el registro para las cuentas por cobrar que fueron reconocidas con la dación en pago de este bien?”

Con base en lo anterior, en los siguientes términos se resuelve la consulta:

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, señalan lo siguiente:

(...)

“1. INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ

(...)

1.4. Medición posterior

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

24. El deterioro de los instrumentos de patrimonio corresponderá a la diferencia entre el valor en libros de la inversión y el valor de la participación en el patrimonio de la entidad receptora, cuando este último sea menor. El deterioro se determinará al final del periodo contable y se reconocerá de forma separada, como un menor valor de la inversión, afectando el gasto en el resultado del periodo.

(...)

1.6. Baja en cuentas

35. Se dejará de reconocer una inversión de administración de liquidez cuando los derechos expiren, se renuncie a ellos o los riesgos y las ventajas inherentes a la propiedad de la inversión se transfieran. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros de la inversión y las utilidades o pérdidas acumuladas en el patrimonio, si existieren. La diferencia entre estos valores 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.

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.

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable. (...)

(...)

14. PROPIEDADES DE INVERSIÓN

14.1. Reconocimiento

Se reconocerán como propiedades de inversión, los activos representados en terrenos y edificaciones que se tengan con el objetivo principal de generar rentas en condiciones de mercado, plusvalías o ambas. (...) (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, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y modificado por la Resolución N° 446 de 2016, incluye las siguientes cuentas:

1224 - INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ AL COSTO

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

DINÁMICA

(...)

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de la inversión reclasificada a otra categoría dentro de inversiones de administración de liquidez o hacia inversiones en controladas, asociadas o negocios conjuntos.
- 2- El valor de los títulos reclasificados por operaciones repo u operaciones simultáneas pasivas.
- 3- El valor de la inversión que se da de baja. (Subrayado fuera de texto)

1280-DETERIORO ACUMULADO

DETERIORO ACUMULADO DE INVERSIONES (CR)

DESCRIPCIÓN Representa el valor estimado de la posible pérdida de valor que se origina en las inversiones de administración de liquidez clasificadas en las categorías de valor razonable con cambios en el otro resultado integral, costo amortizado y costo, cuando el valor en libros excede el valor razonable, 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 de la disminución del deterioro debido a eventos objetivamente relacionados con su origen.

2- El valor de la disminución del deterioro por la baja en cuentas de la inversión.

(Subrayado fuera de texto)

(...)

CONCLUSIONES

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

1. Registro contable de la cancelación de los aportes en la cooperativa

Para dar de baja la cuenta de inversiones en la Cooperativa que se encuentra totalmente deteriorada, teniendo en cuenta que se recibió otro activo, los registros contables son los siguientes.

Se reconoce el valor del activo recibido en dación de pago, por el valor del costo, mediante un débito en la subcuenta que identifique la naturaleza del bien recibido, de conformidad con los criterios expuestos en el literal b), se cancela mediante un débito el saldo del deterioro acumulado en la subcuenta respectiva de la cuenta 1280-DETERIORO ACUMULADO DE INVERSIONES (CR), igualmente se cancela el valor de la inversión acreditando la subcuenta donde se encuentra registrada.

La diferencia se reconoce como una recuperación del deterioro en la subcuenta en la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

2. Reconocimiento de los bienes recibidos en dación de pago

En cuanto al reconocimiento de los bienes recibidos en dación de pago, es preciso anotar que bajo el nuevo marco normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de

Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, los bienes en dación de pago no se reconocen como cuentas por cobrar.

El reconocimiento de los bienes recibidos en dación de pago se efectuará por el valor del costo, en la cuenta que corresponda a la naturaleza del inmueble recibido y se clasificará según la intención de la entidad frente al uso futuro previsto para el mismo. Por tanto, el Hospital debe reconocer como activo a su cargo el inmueble recibido por el equivalente a la participación en la posesión del bien, atendiendo los siguientes criterios:

1. Inventarios, si el propósito es la comercialización o venta en el curso normal de la operación, en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 15-INVENTARIOS. Si la administración de los bienes se encuentre a cargo de un tercero, se registrarán en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1530 EN PODER DE TERCEROS.
2. Propiedades, planta y equipo si el bien va a ser utilizado en la producción o suministro de bienes, en la prestación de servicios y para propósitos administrativos.
3. Propiedades de inversión si el objetivo principal es que genere rentas, plusvalías o ambas, o que se tengan para uso futuro indeterminado.

En cuanto a: “Cuál sería el registro para las cuentas por cobrar que fueron reconocidas con la dación en pago de este bien?” no es viable resolver su inquietud por cuanto no fue posible tener comunicación con usted para precisar el contexto preciso de su pregunta.

CONCEPTO No. 20182000058681 DEL 15-11-2018

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 posterior de las Propiedades de Inversión.

Señora
 NUBIA ELIANA GARCÍA MONSALVE
 Medellín, Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con N° 2018550003998-2, el día 8 de octubre de 2018, mediante la cual solicita concepto frente a la posibilidad de medir, con posterioridad al reconocimiento, las Propiedades de Inversión para las Loterías al valor razonable, de acuerdo a las Normas Internacionales de Información Financiera, en la sección 16, en cuanto a que la Resolución 414 de 2014 establece 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 mismos criterios definidos en la Norma de Propiedades, Planta y Equipo para la medición posterior.”

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

CONSIDERACIONES

El Artículo 2º de la Resolución N° 414 de 2014, establece el ámbito de aplicación del Marco Conceptual y las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, dispuestos en el anexo de la misma, que deberán ser 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.”

Dentro de las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, que incorporó la mencionada resolución y sus modificaciones, en el numeral 11.3 Medición Posterior 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.” (Subrayado fuera del texto)

En este sentido, en el numeral 10.3 Medición Posterior de la Norma de Propiedades, Planta y Equipo, señala:

“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.”

20. 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 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. (...)

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.

24. 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.

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.

27. 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.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

Previo a dar respuesta a su consulta es pertinente aclarar que en desarrollo del proyecto de modernización de la regulación contable pública y en concordancia con los objetivos de la Ley N° 1314 de 2009, la Contaduría General de la Nación (CGN) ha expedido la siguiente regulación para las entidades que conforman el sector público colombiano:

a) La Resolución 037 de 2017, incorpora al Régimen de Contabilidad Pública el Marco Conceptual para la Información Financiera y las Normas de Información Financiera para las Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público.

b) La Resolución 414 de 2014 incorpora como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos aplicable a las empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

c) La Resolución 533 de 2015 incorpora como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos aplicable a las entidades definidas en el artículo segundo de dicha resolución, es decir, para las Entidades de Gobierno.

d) La Resolución 461 de 2017 incorpora como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos aplicable a las Entidades Públicas en Liquidación.

De lo anterior, se concluye que las entidades del Sector público colombiano no les corresponde implementar las NICSP, ni las Normas Internacionales de Información Financiera - NIIF, como lo menciona en su comunicación, sino la regulación local expedida por la Contaduría General de la Nación, por lo cual es incorrecto que una empresa, dentro del ámbito de aplicación de la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, se remita a la secciones o normas que conforman estos estándares internacionales.

Por el contrario, en tratándose de una Empresa que no cotiza en el mercado de valores y que no capta ni administra ahorro del público, esta deberá aplicar en su integridad el Marco Normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, así como el Catálogo General de Cuentas y demás elementos normativos aludidos en la Resolución N° 139 de 2015 y sus modificaciones, correspondientes al Marco Conceptual, Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, Procedimientos Contables, Guías de Aplicación, Catálogo General de Cuentas y Doctrina Contable Pública.

En este sentido, la medición posterior de las Propiedades de Inversión para ese tipo de Empresas, deberá realizarse al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado, de acuerdo a los criterios establecidos en el numeral 10.3 Medición posterior de las propiedades, planta y equipo, así como el numeral 16. Deterioro del valor de los activos, de 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.

3.3 PRESTAMOS POR COBRAR

CONCEPTO No. 20182000064121 DEL 07-12-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Préstamos por cobrar. Inventarios. Propiedades planta y equipo. Beneficios a los empleados. Transferencias y subvenciones.

SUBTEMAS	Reconocimiento de activos y pasivos recibidos de una entidad en liquidación.
-----------------	--

Señor

GERARDO SANTAMARÍA BORDA

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su derecho de petición radicado en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550004715-2, el día 20 de noviembre de 2018, en la cual señala:

“La Caja de la Vivienda Popular es una entidad descentralizada del Municipio de Manizales, la cual se encuentra actualmente en liquidación, y será el Municipio quien en dicho proceso adquirirá los activos y asumirá los pasivos de la entidad al momento de su liquidación.

Dentro de los activos existen:

- Cuentas por cobrar por concepto de préstamos otorgados a beneficiarios de apartamentos y préstamos otorgados para el mejoramiento de viviendas, de los cuales algunos de ellos están en cobro jurídico ordinario;
- Igualmente dentro de los activos se podrán encontrar elementos de propiedades, planta y equipo; algunos de ellos estaban pendientes de entregar al Municipio por parte de la Caja de la Vivienda Popular como cesiones a construcciones de vivienda realizadas, los cuales, salvo mejor criterio, deberán ser incorporados en los Estados Financieros del Municipio como bienes de uso público.

Dentro de los pasivos:

- Se asumirán, de acuerdo a información parcial recibida, pensionados bajo la normatividad anterior, que son de pago y de responsabilidad de la Caja de Vivienda Popular.

De acuerdo a lo anterior, solicitamos su asesoría frente al reconocimiento de acuerdo a los criterios establecidos en el nuevo marco normativo anexo a la Resolución 533 para las Entidades de Gobierno, de los activos y pasivos como resultado del proceso de liquidación, teniendo en cuenta que los pasivos corresponden a obligaciones cuyo cumplimiento se dará en el corto, mediano y largo plazo. En cuanto a los activos, deberemos continuar con el cobro al recibir la cartera, de una porción de préstamos otorgados, aclarando que esta actividad no está contemplada dentro del objeto misional del Municipio de Manizales.”

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

CONSIDERACIONES

De acuerdo al Marco Conceptual para entidades de gobierno, incorporado mediante la Resolución N° 533 de 2015, se definieron:

“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. (...)

6.1.2. Pasivos

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

Al evaluar si existe o no una obligación presente, la entidad se basa en la información disponible al cierre del periodo para establecer si existe la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar al reconocimiento de un pasivo. Se considera que existe una obligación presente cuando la entidad evalúa que tiene poca o ninguna alternativa de evitar la salida de recursos.

Los pasivos proceden de transacciones u otros sucesos pasados. Así, por ejemplo, la adquisición de bienes y servicios da lugar a cuentas por pagar (a menos que el pago se haya anticipado o se haya hecho al contado) y la recepción de un préstamo bancario da lugar a la obligación de reembolsar la cantidad prestada. Sin embargo, los pasivos también pueden originarse en obligaciones sobre las cuales existe incertidumbre en relación con su cuantía y/o fecha de vencimiento. (...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

Se reconocerán como activos, los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente. (...)

6.2.2. Reconocimiento de pasivos

Se reconocerán como pasivos, las obligaciones presentes que tenga la entidad, que hayan surgido de eventos pasados y que para liquidarlas, la entidad deba desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos futuros, siempre que el valor de la obligación pueda medirse fiablemente.” (Subrayado fuera del texto)

Ahora bien, las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades de gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

“3. PRÉSTAMOS POR COBRAR

3.1. Reconocimiento

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

3.2. Clasificación

2. Los préstamos por cobrar se clasificarán en la categoría de costo amortizado. (...)

9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios, los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agrícolas, que se tengan con la intención de a) comercializarse en el curso normal de la operación, b) distribuirse en forma gratuita o a precios de no mercado en el curso normal de la operación,

o c) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios. (...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.

2. También se reconocerán como propiedades planta y equipo, los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado y las plantas productoras utilizadas para la obtención de productos agrícolas. Una planta productora es una planta viva empleada en la elaboración o suministro de productos agrícolas, que se espera genere productos agrícolas durante más de un periodo y tiene una probabilidad remota de ser vendida como producto agrícola, a excepción de las ventas incidentales de raleos y podas. (...)

11. BIENES DE USO PÚBLICO

11.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como bienes de uso público, los activos destinados para el uso, goce y disfrute de la colectividad y que, por lo tanto, están al servicio de esta en forma permanente, con las limitaciones que establece el ordenamiento jurídico y la autoridad que regula su utilización. Con respecto a estos bienes, el Estado cumple una función de protección, administración, mantenimiento y apoyo financiero. Los bienes de uso público se caracterizan porque son inalienables, imprescriptibles e inembargables.

2. Son ejemplos de bienes de uso público, las redes de la infraestructura de transporte, los parques recreativos, las bibliotecas y hemerotecas públicas, y las plazas. (...)

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 entidad.

28. Entre los beneficios posempleo se incluirán:

a) las pensiones a cargo de la entidad relacionadas con sus empleados, así como aquellas que, por disposiciones legales, hayan sido asumidas por la entidad, incluidas las de los extrabajadores de sus entidades liquidadas, adscritas o vinculadas; 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 entidad, en su calidad de responsable del pasivo, debe reconocer y asumir el pago de los beneficios posempleo, reconocerá un gasto o costo y un pasivo cuando la entidad consuma el beneficio económico o el potencial de servicio procedente del servicio prestado por el empleado a cambio de los beneficios otorgados afectando el resultado del periodo. (...)

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. (...)

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. 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 significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada

la facultad 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. (...)

3. Un ingreso de una transacción sin contraprestación se reconocerá cuando: a) la entidad tenga el control sobre el activo, b) sea probable que fluyan, a la entidad, beneficios económicos futuros o potencial de servicio asociados con el activo; y c) el valor del activo pueda ser medido con fiabilidad. (...)

1.3. Transferencias

9. 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, bienes declarados a favor de la Nación, bienes expropiados y donaciones.

1.3.1. Reconocimiento

14. 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. (...)

19. Las deudas de la entidad asumidas por un tercero se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo cuando este pague la obligación o cuando la asuma legal o contractualmente, siempre que no existan contragarantías. (...)

1.3.2. Medición

23. Las transferencias en efectivo se medirán por el valor recibido. En caso de que la transferencia se perciba en moneda extranjera, se aplicará lo señalado en la Norma de efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera.

24. Las condonaciones de deudas y las deudas asumidas por terceros, se medirán por el valor de la deuda que sea condonada o asumida.

25. Las transferencias no monetarias (inventarios; propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; activos intangibles; bienes de uso público; y bienes históricos y culturales) se medirán por el valor de mercado del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, las transferencias no monetarias se medirán por el valor en libros que tenía el activo en la entidad que transfirió el recurso. El valor de mercado y el costo de reposición se

determinarán conforme a lo definido en el Marco Conceptual para estas bases de medición.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas se concluye que el Municipio de Manizales, para llevar a cabo el reconocimiento de los activos y pasivos que reciba de la Caja de Vivienda Popular - En liquidación, atenderá a los criterios de control y cuando representen una obligación que, para cancelarla, deba desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos o potencial de servicio.

Por lo tanto, para el reconocimiento y medición del listado de activos y pasivos mencionados en su consulta, se llevarán a cabo de acuerdo a los siguientes lineamientos:

Cuentas por cobrar por concepto de préstamos otorgados a beneficiarios de apartamentos y préstamos otorgados para el mejoramiento de viviendas, de los cuales algunos de ellos están en cobro jurídico ordinario

De acuerdo a la Norma de préstamos por cobrar, estos corresponden a recursos financieros que la entidad destina 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, por lo tanto, y en concordancia con la Norma de ingresos sin contraprestación, cuando el Municipio de Manizales tenga el control de estos activos, los reconocerá el valor de lo adeudado con un débito en la subcuenta 141520-Préstamos de vivienda, de la cuenta 1415-PRÉSTAMOS CONCEDIDOS, y un crédito en la subcuenta 442890-Otras transferencias, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

En caso que las condiciones de antigüedad y morosidad lo ameriten, la incorporación deberá efectuarse en la subcuenta 147701 Préstamos concedidos, de la cuenta 1477 PRESTAMOS POR COBRAR DE DIFICIL RECAUDO.

Elementos de propiedades, planta y equipo

En atención a la Norma de propiedades, planta y equipo, estos corresponden a bienes tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos, así como bienes inmuebles que generen ingresos producto de su arrendamiento y bienes inmuebles arrendados a un valor inferior al de mercado, que se prevén usar por más de un periodo contable. Por lo cual, en el momento en que el Municipio posea el control de estos bienes, deberá evaluar si cumplen con los requisitos para ser clasificados en esta categoría, caso en el cual efectuará el

reconocimiento con un débito en las subcuenta y cuenta correspondiente al grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y un crédito en la subcuenta 422807-Bienes recibidos sin contraprestación, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, por el valor de mercado en la fecha en que se incorpora, en ausencia de este al costo de reposición, y en el caso de que para el Municipio no sea factible determinar estos valores, se reconocerá al valor en libros que tenía el activo en la Caja de Vivienda Popular.

Así mismo, para los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado aplicarán el tratamiento del párrafo anterior.

Cesiones a construcciones de vivienda realizadas, los cuales, salvo mejor criterio, deberán ser incorporados en los Estados Financieros del Municipio como bienes de uso público.

La Norma de inventarios establece que estos son los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, que se tienen con la intención de comercializar en el curso normal de la operación, distribuirse en forma gratuita o a precios de no mercado en el curso normal de la operación, o transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.

En este sentido, las viviendas construidas bajo el objeto social de la Caja de Vivienda Popular, que reciba el Municipio para los mismos fines, constituyen un inventario para el Municipio. Por lo tanto, este deberá reconocer un débito en la subcuenta y cuenta correspondiente al grupo 15-INVENTARIOS, y un crédito en la subcuenta 422807-Bienes recibidos sin contraprestación, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, por el valor de mercado en la fecha en que se incorpora, en ausencia de este al costo de reposición, y en el caso de que para el Municipio no sea factible determinar estos valores, se reconocerá al valor en libros que tenía el activo en la Caja de Vivienda Popular.

Pensionados bajo la normatividad anterior, que son de pago y de responsabilidad de la Caja de Vivienda Popular.

Frente al manejo de la obligación pensional que recibirá el Municipio por parte de la Caja de Vivienda Popular - En liquidación, es pertinente atender a lo estipulado en la Norma de Beneficios a los empleados post empleo, por lo cual, reconocerá un débito en la subcuenta 542319-Transferencia por asunción de deudas de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES, por el valor de la deuda asumida.

3.4 INVENTARIOS

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación:

Concepto No. 20182000034161 del 10-07-2018

20182000033991 del 10-07-2018

20182000064121 del 07-12-2018

3.5 CUENTAS POR COBRAR

CONCEPTO No. 20182000000051 DEL 05-01-2018

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 deterioro acumulado de cuentas por cobrar por cuotas de administración y alumbrado público

Doctora

NANCY VELOZA GUZMÁN

Contadora

Instituto de Financiamiento Promoción y Desarrollo de Ibagué

Ibagué - Tolima

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2017550002569-2, del 26 de mayo de 2017, mediante la cual plantea que la entidad obtiene ingresos de cuotas de administración provenientes de locales de las diferentes plazas mediante contrato de uso administrativo, y adicionalmente, del alumbrado público cobrado.

Al respecto, se solicita conceptuar sobre las siguientes inquietudes:

- ¿Es correcto registrar las cuentas por cobrar derivadas de los ingresos por cuotas de administración en la cuenta 138429 - Arrendamientos operativos?
- ¿Las cuentas por cobrar derivadas de los ingresos por cuotas de administración son objeto de deterioro?
- ¿Las cuentas por cobrar derivadas del alumbrado público son objeto de deterioro?

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).

El Catálogo General de Cuentas, establece la siguiente descripción de cuenta

“CUENTA 1317 - PRESTACIÓN DE SERVICIOS

DESCRIPCIÓN

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

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- El valor del derecho por cobrar de los servicios prestados.
- El mayor valor originado por la diferencia en cambio de los derechos pactados en una moneda extranjera.

SE ACREDITA CON:

- El valor del recaudo total o parcial de las cuentas por cobrar.
- El valor de las rebajas y descuentos.
- El menor valor originado por la diferencia en cambio de los derechos pactados en una moneda extranjera.
- El valor de las cuentas por cobrar que se den de baja” (subrayado fuera del texto).

Dentro de la cuenta 1317 - PRESTACIÓN DE SERVICIOS, se encuentra la subcuenta 131729 - Servicios por administración de contratos.

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas anteriormente, se concluye lo siguiente en relación con las inquietudes planteadas:

Pregunta No. 1

Dada la naturaleza de los ingresos generados por las cuotas de administración, que no se enmarcan en la realización de acuerdos de arrendamiento, no es procedente reconocer la cuenta por cobrar correspondiente dentro de la subcuenta 138429-Arrendamientos operativos, y en su lugar, se tendrá que afectar el ingreso contra el reconocimiento de un movimiento débito en la subcuenta 131729-Servicios por administración de contratos, de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS.

Preguntas No. 2 y 3

De acuerdo con el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, como parte de la medición posterior de todas las cuentas por cobrar, independientemente de su naturaleza, la entidad beneficiaria del derecho de cobro, deberá realizar 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.

CONCEPTO No. 2018200000681 DEL 18-01-2018

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	Presentación como corriente o no corriente de las partidas clasificadas como deudas de difícil cobro

Doctor
LUIS FERNANDO PEÑUELA OSORIO
Sub Gerente
E.S.E. Hospital San Vicente de Paúl
Circasia -Quindío

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550004396-2, del 29 de septiembre de 2017, en la cual solicita aclaración sobre “cómo se debe clasificar el rubro contable registrado en “deudas de difícil recaudo” en el ESTADO DE SITUACION FINANCIERA: Partida corriente o no corriente”.

CONSIDERACIONES

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

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° 607 de 2016, define 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.

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”.

CONCLUSIONES

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, por tanto, de conformidad con la Norma de Presentación de Estados Financieros, el Hospital 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 corriente.

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 N° 607 de 2016.

Ahora bien, en principio y bajo el entendido que las cuentas por cobrar clasificadas como de difícil recaudo tienen una probabilidad de recuperación baja, su clasificación lógica corresponde a partidas del activo no corriente; no obstante, si bajo determinadas circunstancias se puede esperar un pago dentro del periodo siguiente, deberán ser clasificadas como activo corriente.

CONCEPTO No. 20182000004051 DEL 16-03-2018

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Cuentas por cobrar Otros pasivos Ingresos por transferencias y subvenciones Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Contabilización del contrato interadministrativo suscrito entre el Municipio de Villavicencio y la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Villavicencio EAAV-ESP Registro contable cuando el Municipio de Villavicencio cede los activos resultantes del contrato a EAAV-ESP

Doctor

DIEGO M. GÓMEZ GUTIÉRREZ
Jefe de Oficina de Contabilidad
E.S.P. Acueducto y Alcantarillado de Villavicencio
Villavicencio - Meta

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550000115-2, del día 11 de enero de 2018, en la cual se señala:

“Con el ánimo de realizar el registro contable del convenio interadministrativo suscrito entre la Entidad Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Villavicencio y el Municipio de Villavicencio con el objeto de la “Construcción de Alcantarillado para el mejoramiento del drenaje pluvial en el sector Montecarlo en el Municipio de Villavicencio”, y teniendo en

cuenta que desde el año 2011 la EAAV ESP ha realizado los registros contables conforme al concepto emitido por la Contaduría, el cual adjunto para su conocimiento, solicitamos nos indique el procedimiento para los Convenios interadministrativos bajo el nuevo marco normativo.

Adicionalmente el registro contable que debe realizar la EAAV en el caso que el activo sea cedido a la EAAV ESP por parte del Municipio de Villavicencio.”

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

CONSIDERACIONES

Pregunta 1. Contabilización del contrato interadministrativo suscrito entre el Municipio de Villavicencio y la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Villavicencio EAAV-ESP, bajo 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 concepto N° 20118-157283 del 18 de octubre del 2011, se establece el tratamiento contable del convenio interadministrativo N° 004 de 2006 celebrado entre el Municipio de Villavicencio y la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Villavicencio EAAV-ESP, donde el objeto del convenio es transferir a la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Villavicencio los recursos que el Municipio de Villavicencio destinó como subsidios para que las personas de menores ingresos puedan pagar las tarifas de los servicios públicos domiciliarios de acueducto y alcantarillados que cubran sus necesidades básicas, y que se destinarán a la “CONSTRUCCIÓN Y ADECUACIÓN DEL SISTEMA DE ACUEDUCTO EN VILLAVICENCIO”, como un recurso recibido en administración.

Por su parte, del contrato interadministrativo N° 1231 del 2016, suscrito entre el Municipio de Villavicencio y la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Villavicencio E.S.P, el cual tiene como objeto la construcción alcantarillado para el mejoramiento del drenaje pluvial en el sector de Montecarlo en el Municipio de Villavicencio; se extractan las siguientes cláusulas:

“CLÁUSULA OCTAVA - VIGILANCIA Y CONTROL DE LA EJECUCIÓN DE ESTE CONTRATO la vigilancia para el cumplimiento de las obligaciones el contratista, se hará a través de la Secretaría de planeación o el funcionario que este designe.

CLÁUSULA NOVENA - OBLIGACIONES DEL SUPERVISOR. (...) 1. Velar por el fiel cumplimiento del alcance que de determina en el presente contrato. 2. Certificar y realizar informe de cumplimiento de las actividades contractuales ejecutadas por el contratista. 3. Allegar a la

oficina de contratación los documentos previamente verificados y avalados del cumplimiento del contratista para la expedición de la respectiva orden de trabajo.

CLÁUSULA DÉCIMA - OBLIGACIONES DE LAS PARTES: 1-POR PARTE DEL MUNICIPIO: GENERALES: 1. Designar un supervisor para que ejerza el seguimiento, evaluación y control del presente contrato. 2. Realizar los pagos en los términos del presente contrato correspondiente a la ejecución de las actividades, en términos del presente contrato correspondiente a la ejecución de las actividades; en términos de cantidad y tiempo; siempre y cuando el contratista haya cumplido con las exigencias establecidas y existan todas las certificaciones correspondientes por parte del supervisor. 2. OBLIGACIONES DE LA EMPRESA DE ACUEDUCTO Y ALCANTARILLADO DE VILLAVICENCIO E.S.P: (...) 1. Recibir y depositar en cuenta de ahorros exclusiva para el manejo de los recursos económicos destinados a financiar la obra, se deberá prever la generación de rendimientos económicos destinados a financiar la obra, se deberá prever la generación de rendimientos financieros los cuales serán reembolsados al MUNICIPIO cuando se liquide el contrato interadministrativo. (...) 8. Destinar específicamente los recursos transferidos y efectuar la asignación del valor del aporte del municipio para garantizar la Ejecución del proyecto cumpliendo con las especificaciones técnicas. 9. Presentar informes mensuales, parciales y final con los resultados de la Ejecución del proyecto. 10. Presentar Informes Financieros detallados de la ejecución del Contrato Interadministrativo. 12. Aportar oportunamente la información o documentación que le Municipio requiera en relación con la ejecución del Contrato Interadministrativo. 13. Realizar la Interventoría técnica, administrativa y financiera del contrato, la cual estará a cargo del departamento de Interventoría (...)

CLÁUSULA DECIMA CUARTA. INDEMNIDAD: El contratista se obliga a mantener al MUNICIPIO DE VILLAVICENCIO libre de cualquier daño o perjuicio originado en reclamaciones de terceros que se deriven de sus actuaciones o las de sus subcontratistas o dependientes.” (Subrayados fuera de texto)

Ahora bien, el Marco conceptual para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, estable:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas, incorporado mediante Resolución N° 139 de 2015 para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni

Administrar Ahorro del Público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, establece:

“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.

8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN

(...)

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de las erogaciones por la ejecución del proyecto.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de las erogaciones acumuladas cuando finalice el proyecto.

8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR)

(...)

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los movimientos crédito contabilizados en las cuentas de orden del Grupo 83 - Deudoras de Control.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de los movimientos débito contabilizados en las cuentas de orden del Grupo 83 - Deudoras de Control.

9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN

(...)

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de la cancelación de los pasivos.
- 2- El valor de los saldos acumulados de ingresos y pasivos cuando finalice el proyecto.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los ingresos obtenidos en la ejecución del proyecto.
- 2- El valor de los pasivos adquiridos en la ejecución del proyecto.

9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB)

(...)

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.”

Pregunta 2. Registro contable que debe realizar la EAAV-ESP, si el Municipio de Villavicencio le cede los activos 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 en los siguientes numerales:

“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)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas, incorporado mediante Resolución N° 139 de 2015 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:

“4430- SUBVENCIONES

DESCRIPCIÓN

(...)

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.

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.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Pregunta 1. Contabilización del contrato interadministrativo suscrito entre el Municipio de Villavicencio y la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Villavicencio EAAV-ESP, bajo 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

1- Recibo de los recursos para la ejecución del contrato.

En el momento en que la EAAV-ESP recibe los recursos desembolsados por el municipio para la ejecución del contrato, estos deben ser tratados como recursos recibidos en administración, para tal efecto, reconocerá un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y paralelamente deberá acreditar la subcuenta 290201- En administración, de la cuenta 2902- RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

2- Ejecución de los recursos del contrato.

En la medida en que se va ejecutando el objeto del contrato por parte de la EAAV-ESP, la empresa deberá disminuir mediante un débito 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.

3-Control de la ejecución de los recursos.

La EAAV-ESP como ente ejecutor del proyecto, debe llevar a través de cuentas de orden, el control de la ejecución de los recursos, así las cosas, lo relativo a activos y gastos, se

reconoce mediante un débito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, y un crédito en la subcuenta 891516-Ejecución de Proyectos de Inversión, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR). Así mismo, lo correspondiente a pasivos e ingresos, se deberá reconocer mediante un débito en 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.

Pregunta 2. Registro contable que debe realizar la EAAV-ESP, si el Municipio de Villavicencio le cede los activos.

El principio de esencia sobre forma incluido en el Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, 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 las partes involucradas en el contrato, a partir de juicios profesionales, evaluar conjuntamente las condiciones que permiten determinar el control de los bienes resultantes bajo el contexto del marco normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones.

Así las cosas, si el Municipio de Villavicencio decide transferir o entregar los bienes finales resultantes de la ejecución del contrato y para eso cede los riesgos y beneficios económicos futuros a la EAAV-ESP, este deberá atender una de las dos siguientes alternativas:

- Cuando en la transferencia del activo no se han impuesto condiciones.

La EAAV-ESP debe incorporar el 100% o la porción del activo recibido 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.

- Cuando en la transferencia del activo se han impuesto condiciones, que de no cumplirse implicarían la devolución del bien.

La EAAV-ESP 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.

CONCEPTO No. 20182000020641 DEL 16-03-2018

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 Costo de ventas de servicios
	SUBTEMAS	Tratamiento contable del Contrato de Colaboración N° 045 de 2015, celebrado entre la E.S.E. Hospital El Carmen y JAHSAIUD IPS

Doctor
 JUAN GABRIEL CASTAÑEDA
 Contratista
 E.S.E. HOSPITAL EL CARMEN
 Carmen de Chucuri - Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550000449-2, del 07 de febrero de 2018, en la cual solicita lo siguiente:

“La entidad de salud constituyó un Consorcio con un tercero particular, para que este se encargara de toda la operación misional y administrativa en la atención medica de una población en un municipio específico, a cambio de un considerable y material porcentaje sobre la facturación (emitidas a nombre de la ESE) recaudada (gestión de cobro que hace el mismo tercero); con base en la normativa de operaciones conjuntas, la entidad solo debe reconocer como ingreso y cuenta por cobrar en la participación que le corresponde y tratar el pago que le hace al tercero como un reembolso en el recaudo que hace en sus cuentas bancarias del total de las facturas? si es así como se realiza, como puede controlar contablemente la otra participación en la facturación que le corresponde al tercero?”

CONSIDERACIONES

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

Entre el operador JAHSALUD IPS y la E.S.E. Hospital El Carmen celebraron el contrato de colaboración N° 045, el 01 de septiembre de 2015, en los siguientes términos:

“CLÁUSULA PRIMERA - OBJETO: LA ESE HOSPITAL EL CARMEN SE ASOCIA CON JAHSALUD IPS, OPERADOR HOSPITALARIO PARA EL SUMINISTRO DE LOS SERVICIOS DE SALUD EN CONJUNTO Y LA ADMINISTRACIÓN DE LOS BIENES MUEBLES E INMUEBLES PARA DESARROLLAR LAS ACTIVIDADES ADMINISTRATIVAS, DE APOYO LOGÍSTICAS, FINANCIERAS Y ASISTENCIALES, NECESARIAS PARA UNA ADECUADA OFERTA DE SERVICIOS DE SALUD DE BAJA, COMPLEJIDAD TIPO 1C Y MEDIANA COMPLEJIDAD PROGRAMADA, CON AUTONOMÍA ADMINISTRATIVA, FINANCIERA, TÉCNICA Y OPERATIVA PARA LA POBLACIÓN DEL MUNICIPIO DE SAN VICENTE DE CHUCURÍ.

CLÁUSULA SEGUNDA.- OBLIGACIONES DEL OPERADOR (CONSORCIO): 1) La Administración de los recursos físicos (infraestructura y equipos) entregados con ocasión del presente contrato de colaboración, para el suministro de los servicios de salud en conjunto y la administración de los bienes muebles e inmuebles para desarrollar las actividades administrativas, de apoyo logísticas, financieras y asistenciales, necesarias para una adecuada oferta de servicios de salud de bajo complejidad tipo 1C y mediana complejidad programada, con autonomía administrativa, financiera, técnica y operativa para la población del Municipio de San Vicente de Chucurí. 2) Ofertar los servicios de salud que demande el área de influencia de Municipio de San Vicente de Chucurí, manteniendo el equilibrio financiero del servicio entregado en administración. 3) Los bienes muebles e inmuebles que reciba el Operador para la operación por parte de la ESE HOSPITAL EL CARMEN, serán a título de mera tenencia. El operador garantizará su conservación, mantenimiento, y reposición y será su responsabilidad exclusiva el asegurar y cancelar el valor de las primas de los seguros que amparen los riesgos contractuales, los eventos atribuibles a su propia actividad o la de terceros así como la fuerza mayor o caso fortuito. 4) Facturar los servicios de salud a nombre de la ESE Hospital El Carmen a las distintas entidades responsables de pago (ERP), consolidar los respectivos estados de cartera y diligentemente efectuar los cobros, pre o jurídicos que sean del caso, en las oportunidades que definan la norma. (...) 7) Entregar mensualmente un reporte de las actividades realizadas con ocasión de la administración del presente contrato de colaboración. (...) 10) Manejar contablemente de manera separada, de tal suerte que sean identificables los movimientos y estado financiero de la Unidad de trabajo de San Vicente de Chucurí. (...) 24) El OPERADOR, estará obligado a mantener indemne a la ESE HOSPITAL EL CARMEN Y AL DEPARTAMENTO, de cualquier reclamación proveniente de terceros que tengan como causa las actuaciones del OPERADOR, en desarrollo del Contrato de Colaboración o por hechos imputables al mismo o por los excesos no cubiertos por las garantías o pólizas de seguro. 25) Como quiera que el operador asuma la prestación de los servicios y la realización de las actividades a las que queda obligado en virtud del Contrato de Colaboración bajo su exclusiva responsabilidad, no existe solidaridad entre éste y La ESE HOSPITAL EL CARMEN Y

EL DEPARTAMENTO, frente a terceros por cualquier reclamación o situación que involucre su responsabilidad. (...)

CLÁUSULA TERCERA.- OBLIGACIONES DE LA ESE: 1) Participar activamente en el seguimiento, evaluación y control que con ocasión del cumplimiento del objeto del contrato de colaboración rente a la Secretaria de Salud de Santander, frente al supervisor. 2) Entregar conforme al contrato de Colaboración, la Administración de los recursos físicos (infraestructura y equipos) entregados con ocasión del presente convenio, para la ejecución de las actividades administrativas, de apoyo, logísticas, financieras y asistenciales en salud, debidamente inscritas en el registro de habilitación según lo certificado por la secretaría de salud departamental. (...) 5) Contar con una cuenta bancaria a nombre de la ESE Hospital El Carmen con una destinación específica para que sean consignados únicamente los dineros facturados producto de este contrato, dineros que se deberán ser consignados al prestador de los servicios (ofertante), descontando el porcentaje establecida por las partes como excedentes, los excedentes se calcularán sobre las consignaciones y recaudos efectivos realizadas de este contrato, el cual será del 5% para el primer año (12 meses siguientes); del 7% para el segundo año (12 meses siguientes) y posterior a los dos primeros años será del 10% hasta la vigencia del contrato sobre las mismas condiciones (consignaciones o pagos efectivos), que deberán consignarse una vez se verifique el pago de la respectiva facturación de los servicios prestados en desarrollo del contrato dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes en una cuenta bancaria a nombre del prestador de los servicios (ofertantes). (...)

CLÁUSULA CUARTA.- OBLIGACIONES COMUNES ENTRE LA ESE Y EL OPERADOR: 1) Colaborar recíprocamente para el normal desarrollo del contrato de colaboración. (...)

CLÁUSULA SEXTA.- VALOR DEL CONTRATO: El valor del presente contrato colaboración NO, se imputará con cargo a los rubros establecidos en la ESE HOSPITAL EL CARMEN, para cada vigencia fiscal.

CLÁUSULA SÉPTIMA.- FORMA DE PAGO: NO APLICA. Para el Contrato de Colaboración se debe contar con una cuenta bancaria a nombre de la ESE Hospital El Carmen con una destinación específica para que sean consignados únicamente los dineros facturados producto de este contrato, dineros que se deberán ser consignados al prestador de los servicios (ofertante), descontando el porcentaje establecida por las partes como excedentes, los excedentes se calcularán sobre las consignaciones y recaudos efectivos realizadas de este contrato, el cual será del 5% para el primer año (12 meses siguientes); del 7% para el segundo año (12 meses siguientes) y posterior a los dos primeros años será del 10% hasta la vigencia del contrato sobre las mismas condiciones (consignaciones o pagos efectivos), que deberán consignarse una vez se verifique el pago de la respectiva facturación de los servicios prestados en desarrollo del contrato dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes en una cuenta bancaria a nombre del prestador de los servicios (operador) (...)

CLÁUSULA NOVENA. SUPERVISIÓN: La empresa Social del Estado Hospital El Carmen ejercerá la vigilancia del cumplimiento y desarrollo del objeto del presente contrato a través de la Sub Gerencia Administrativa de la ESE HOSPITAL EL CARMEN. (...)

CLÁUSULA DÉCIMA PRIMERA: CESIÓN DEL CONTRATO: EL OPERADOR mantendrá libre a la ESE HOSPITAL EL CARMEN y GOBERNACIÓN DE SANTANDER de cualquier reclamación hecha por terceros por daños o perjuicios y que se deriven de sus actuaciones o de las de sus afiliados.

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.

Asociación: el reconocimiento del ingreso está asociado con los costos y gastos en los que incurre para producir tales ingresos”. (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)

En complemento, el numeral 6.2.3 sobre el reconocimiento del ingreso insta: “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”.

Y el numeral 6.2.4 sobre el reconocimiento de costos y gastos indica: “se reconocerá costos y gastos cuando haya surgido una disminución en los beneficios económicos relacionados con la salida o la disminución del valor de los activos o con el incremento en los pasivos y cuando el costo o el gasto pueda medirse con fiabilidad. (...) Los costos y gastos se reconocerán sobre la base de una asociación directa entre los cargos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos”. (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, el numeral 3 de la Norma de Acuerdos Conjuntos, contenida 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 No. 414 de 2014 y sus modificatorias, prescribe: “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”. (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

Para que exista una operación conjunta cada parte utiliza sus activos y recursos para el desarrollo de la operación, e incurre en gastos, costos y pasivos, y además comparten: a) el control sobre la actividad, es decir que la toma de decisiones estratégica (financiera, administrativa y operativa) es realizada bajo consentimiento unánime, y b) los riesgos, responsabilidades y beneficios. El reconocimiento de los ingresos, gastos y costos que surjan de la operación son distribuidos entre las partes según lo hayan establecido en el acuerdo celebrado.

Ahora bien, aun cuando el objeto del contrato establece que “la E.S.E. Hospital El Carmen se asocia con Jahsalud IPS, operador hospitalario, para el suministro de los servicios de salud en conjunto”, es importante aclarar que para el caso en particular no se configura una operación conjunta, por cuanto el operador presta el servicio al tercero por su cuenta y riesgo, y a cambio recibe un porcentaje sobre el valor facturado a nombre de la ESE, situación que no iría en línea a lo mencionado en el párrafo inmediatamente anterior. Por tanto, el tratamiento contable para el contrato en consulta debe realizarse acorde a la prestación de un servicio, así:

- Reconocimiento del ingreso y costo

La E.S.E. Hospital El Carmen debe reconocer el ingreso cuando surja la obligación real a raíz de la prestación del servicio por parte del operador externo, de conformidad con el principio de devengo, mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD, y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD, por el valor total del servicio prestado.

De forma simultánea, el Hospital deberá reconocer un costo asociado a la prestación del servicio, mediante un débito en la subcuenta 240101-Bienes y Servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, y un crédito en la subcuenta 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 circunstancias que afecten el pasivo, y así reflejar fielmente la obligación, conforme a la característica fundamental de representación fiel.

- Recaudo de los recursos

Cuando el tercero realice el pago del servicio, el Hospital reconocerá la entrada del recurso mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.

- Pago al operador

Una vez verificado el pago de la facturación de los servicios prestados en el desarrollo del contrato, el Hospital trasladará al operador el valor según le corresponda de acuerdo a lo pactado en el contrato, reconociendo la cancelación de la obligación mediante un débito en la subcuenta 240101-Bienes y Servicios, de la cuenta 240 -ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, y un crédito la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Conforme a lo anterior, el Hospital debe implementar las estrategias que sean necesarias para garantizar un óptimo flujo de información que permita el adecuado reconocimiento de los hechos económicos que surjan de la ejecución del contrato.

CONCEPTO No. 20182000023461 DEL 17-04-2018

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 Costo de ventas de servicios
	SUBTEMAS	Tratamiento contable del Contrato "JOINT VENTURE" N° 105-17 de 2017, celebrado entre la E.S.E. Hospital Regional Manuela Beltrán Socorro y Unión Temporal Alianza Estratégica HRMB.

Doctora

YAMILE QUINTERO MEZA

Profesional Universitario Contabilidad

E.S.E Hospital Regional Manuela Beltrán Socorro

Socorro - Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550001005-2, del día 07 de marzo de 2018, mediante la cual solicita el manejo contable y presupuestal de un contrato "JOINT VENTURE" suscrito por la E.S.E. con una empresa privada para el manejo de todo lo concerniente a radiología.

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

CONSIDERACIONES

La E.S.E Hospital Regional Manuela Beltrán Socorro y Unión Temporal Alianza Estratégica HRMB celebraron el contrato de asociación para la prestación del servicio de salud N° 105-17, el 09 de marzo de 2017, mediante el cual se establecieron las siguientes cláusulas:

"(...) CLÁUSULA PRIMERA - OBJETO DEL CONTRATO: CONTRATO DE ASOCIACIÓN DE RIESGO COMPARTIDO (JOINT VENTURE) CUYO OBJETO ES LA PRESTACIÓN DE LOS SERVICIOS DE SALUD EN EL AREA DE IMÁGENES DIAGNOSTICAS Y ANGIOGRAFIA EN LA ESE HOSPITAL REGIONAL MANUELA BELTRÁN DEL SOCORRO SANTANDER.

CLÁUSULA SEGUNDA - OBLIGACIONES DEL ASOCIADO: EL ASOCIADO se obliga para con LA E.S.E. a cumplir con el objeto contractual definido en la cláusula primera del presente contrato, el cual genera para EL ASOCIADO el cumplimiento de las siguientes obligaciones: 1) Garantizar la puesta en marcha del 100% de los servicios de Salud de imaginología y angiografía en la E.S.E. HOSPITAL REGIONAL MANUELA BELTRÁN DEL SOCORRO. (...) 6) EL ASOCIADO realizará las adecuaciones a la infraestructura a favor de habilitar las áreas físicas donde se realizaran los servicios de resonancia nuclear y angiografía conforme al presupuesto general de obra y los respectivos diseños anexos a los estudios previos, que permitan además garantizar la cabal prestación de los servicios de Salud contratados y asumirá los costos de la interventora de obra 7) EL ASOCIADO durante el plazo del contrato asumirá el 100% de todos los costos y valores que se desprendan de la operación de los servicios de imaginología y angiografía, así como la adecuación de áreas y su interventora, la adquisición o reparación de los equipos que sean requeridos para la cabal prestación del servicio, al igual que los repuestos y refacciones y el mantenimiento preventivo y correctivo de los mismos, además de los costos generados por los contratos laborales o de prestación de servicios del personal a su cargo y las obligaciones contractuales que de estos se deriven, de acuerdo con lo estipulado en el código laboral, código civil y código de comercio vigentes, según corresponda, resaltando que la ESE. no incurrirá en ningún tipo de gasto por alguno de estos conceptos. 8) EL ASOCIADO ejecutará los servicios de imaginología y angiografía en forma continua, oportuna, eficiente y efectiva bajo su propia responsabilidad y autonomía técnica a través del personal profesional y técnico a su cargo, procurando la atención integral del paciente, todo de conformidad con la propuesta presentada y lo contempladas en los estudios previos. 09) EL ASOCIADO deberá organizar directamente la actividad de trabajo de la persona a su cargo con la autonomía técnica administrativa y financiera que le asiste y asumiendo los riesgos de su realización, cuyo servicio se realizará en las instalaciones de la E.S.E. HOSPITAL REGIONAL MANUELA BELTRÁN; quedando claro que no existe ningún tipo de vínculo laboral del personal a cargo del ASOCIADO con LA ESE. 10) EL ASOCIADO deberá entregar informes mensuales sobres las actividades desplegadas en relación con el objeto contractual o cuando la E.S.E. lo requiera y los demás informes que le sean requeridos por la supervisión del contrato. 11) EL ASOCIADO será responsable de coadyuvar a la E.S.E. ante las autoridades nacionales y/o territoriales en los trámites pertinentes y de habilitación que sean requeridos para el desarrollo de la actividad contratada. 12) EL ASOCIADO se obliga con la E.S.E. a suministrar y entregar los equipos solicitados de acuerdo a los requerimientos institucionales y garantizará que los mismos se ajusten a los requisitos mínimos previstos en las normas técnicas obligatorias. (...) 17) Será obligación del ASOCIADO mantener a la E.S.E. Libre de cualquier daño o perjuicio originado en reclamaciones de terceros en razón de la ejecución del contrato suscrito y el cumplimiento de las obligaciones a su cargo, causados por su acción, omisión, negligencia suya o de las de sus subcontratistas o dependientes, por lo que responderá civil y penalmente.

CLÁUSULA TERCERA.- OBLIGACIONES DE LA ESE: LA E.S.E. en desarrollo del objeto de contrato de asociación se obliga a lo siguiente: 1. El proceso de facturación de todos los procedimientos que se causen con ocasión del presente contrato, será asumido por la E.S.E. HOSPITAL REGIONAL MANUELA BELTRÁN DEL SOCORRO y se ajustará a las tarifas institucionales aprobadas en el Manual Tarifario aprobado por la Junta Directiva y las que se encuentran registradas en los diversos contratos suscritos por la E.S.E. con las diferentes E.P.S. y E.A.P.B Sobre la facturación de la actividad objeto del presente contrato se distribuirán a cada una de las partes según los porcentajes de participación establecidos en la cláusula quinta. (...) 4. Participar activamente en el seguimiento, evaluación y control con ocasión del cumplimiento del objeto y alcance del contrato (...) 6) Designar un supervisor o supervisores, quien hará el seguimiento por parte de la E.S.E. del cabal cumplimiento del presente contrato y servirá de enlace de comunicación con EL ASOCIADO. Dicha designación será comunicada por escrito al ASOCIADO. (...)

CLÁUSULA CUARTA - VALOR: En razón de que se trata de un contrato de asociación para explotación por el tiempo de catorce (14) años, once (11) meses y veintiún (21) días, el valor del contrato a celebrarse es sin cuantía determinada a la fecha de suscripciones, pero determinable, de acuerdo a lo efectivamente recaudado por concepto de los servicios facturados de imaginología y angiografía, según el esquema de participación, cuyo pago se hará con cargo al presupuesto de la E.S.E.

CLÁUSULA QUINTA - FORMA DE PAGO. La E.S.E. Cancelará al asociado los valores netos afectivamente recaudados por concepto de los servicios de imaginología y angiografía, de acuerdo al siguiente esquema de participación:

SERVICIO	E.S.E. HOSPITAL REGIONAL MANUELA BELTRAN	CONTRATISTA ASOCIADO
RADIOLOGÍA	VEINTICINCO 25%	SETENTA Y CINCO 75%
ANGIOGRAFIA PROCEDIMIENTOS	DOCE 12%	OCHENTA Y OCHO 88%
ANGIOGRAFIA INSUMOS	CINCO 5%	NOVENTA Y CINCO 95%

(...) CLÁUSULA NOVENA. - GARANTIAS: EL ASOCIADO constituirá a favor de LA E.S.E. la garantía única de cumplimiento consistente en una póliza expedida por compañía aseguradora o banco legalmente autorizados para funcionar en Colombia, la cual podrá renovar anualmente, que ampare las obligaciones surgidas del presente contrato, ... (...)

CLÁUSULA DECIMA. - INDEMNIDAD: Será obligación del ASOCIADO mantener a la E.S.E. Libre de cualquier daño o perjuicio originado en reclamaciones de terceros en razón a la ejecución del contrato suscrito y el cumplimiento de las obligaciones a su cargo, causados por su acción, omisión, negligencia suya o de las de sus subcontratistas o dependientes, por lo que responderá civil y penalmente. (...)

CLÁUSULA DECIMA SEGUNDA. - CLÁUSULA DE REVERSIÓN: La reversión implica que al finalizar el término del contrato los elementos, equipos y bienes directamente afectados y colocados por el ASOCIADO para la explotación o prestación del servicio, se transfieran a la E.S.E., sin que por ello ésta deba efectuar compensación alguna. Para tal efecto, dentro del acta de liquidación del respectivo contrato se hará entrega detallada tanto de las obras listas como de los elementos y equipos a que se hace alusión en ésta cláusula. (...)" (Subrayado fuera del texto).

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera 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.

Asociación: el reconocimiento del ingreso está asociado con los costos y gastos en los que incurre para producir tales ingresos”. (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)

En complemento, el numeral 6.2.3 sobre el reconocimiento del ingreso insta: “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”.

Y el numeral 6.2.4 sobre el reconocimiento de costos y gastos indica: “se reconocerá costos y gastos cuando haya surgido una disminución en los beneficios económicos relacionados con la salida o la disminución del valor de los activos o con el incremento en los pasivos y cuando el costo o el gasto pueda medirse con fiabilidad. (...) Los costos y gastos se reconocerán sobre la base de una asociación directa entre los cargos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos”. (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, el numeral 3 de la Norma de Acuerdos Conjuntos, contenida 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 No. 414 de 2014 y sus modificatorias, establece: “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 del texto)

CONCLUSIONES

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

Sobre el manejo presupuestal de este tipo de contratos, me permito informarle que la Contaduría General de la Nación no es competente para pronunciarse sobre estos temas, razón por la cual se dio traslado de su consulta a la Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, de conformidad con lo expresado en el artículo 21 de la Ley 1437 de 2011, por la cual se expide el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

Con respecto al manejo contable del contrato anexo en su consulta, se debe evaluar la esencia económica de cada contrato, independientemente de la forma legal que da origen al mismo, por lo cual se indica el siguiente procedimiento:

Constituirá la existencia de una operación conjunta cuando las partes involucradas en el contrato utilizan sus activos y recursos para el desarrollo de la operación, e incurren en gastos, costos y pasivos, compartiendo los riesgos, responsabilidades y beneficios de la prestación del servicio y el control sobre la actividad, es decir, que la toma de decisiones estratégica (financiera, administrativa y operativa) es realizada bajo consentimiento unánime. El reconocimiento de los ingresos, gastos y costos que surjan de la operación son distribuidos entre las partes según lo hayan establecido en el acuerdo celebrado.

Ahora bien, aún cuando el objeto del contrato establece que es la “asociación de riesgo compartido (joint venture) cuyo objeto es la prestación de los servicios de salud en el área de imágenes diagnósticas y angiografía en la E.S.E. Hospital Regional Manuela Beltrán del Socorro Santander”, es importante aclarar que para el caso en particular no se configura una operación conjunta, por cuanto el operador presta el servicio al tercero por su cuenta y riesgo, y a cambio recibe un porcentaje sobre el valor facturado a nombre de la E.S.E., situación que no iría en línea a lo mencionado en el párrafo inmediatamente anterior. Por tanto, el tratamiento contable para el contrato en consulta debe realizarse acorde a la prestación de un servicio, así:

1. Reconocimiento de los ingresos y costos:

La E.S.E. Hospital Regional Manuela Beltrán del Socorro Santander debe reconocer el ingreso cuando surja la obligación real a raíz de la prestación del servicio por parte del operador externo, de conformidad con el principio de devengo, mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD, y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD, por el valor total del servicio facturados.

De forma simultánea, la E.S.E. deberá reconocer un costo asociado a la prestación del servicio, mediante un débito en la subcuenta 240101-Bienes y Servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, y un crédito en la subcuenta 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 circunstancias que afecten el pasivo, y así reflejar fielmente la obligación, conforme a la característica fundamental de representación fiel.

2. Recaudo de los recursos:

Cuando el tercero realice el pago del servicio, la E.S.E. reconocerá la entrada del recurso mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.

3. Pago al operador:

Una vez verificado el pago de la facturación de los servicios prestados en el desarrollo del contrato, la E.S.E. trasladará al operador el valor que corresponda, según lo pactado en el contrato, reconociendo la cancelación de la obligación mediante un débito en la subcuenta 240101-Bienes y Servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, y un crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Conforme a lo anterior, la E.S.E. debe implementar las estrategias que sean necesarias para garantizar un óptimo flujo de información que permita el adecuado reconocimiento de los hechos económicos que surjan de la ejecución del contrato.

CONCEPTO No. 20182000026301 DEL 04-05-2018

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	Reversión de los registros contables originados en la decisión de castigar o retirar cartera de los activos de una Empresa.

Doctor
ANDREY VINNICENAL ROMERO
Contratista
Empresa de Acueducto de Bogotá D.C.
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550001896-2, del 24 de abril de 2018, donde haciendo uso del derecho de petición solicita a la CGN pronunciarse si una Empresa de Servicios Públicos Domiciliarios, que ordenó el castigo de algunas partidas que conformaban su cartera, puede revocar tal

determinación y, si esa Empresa puede aprobar un acuerdo de pagos con esos deudores. Igualmente consulta sobre cuál es la figura contable más adecuada para revivir las obligaciones.

CONSIDERACIONES

El inciso segundo del artículo 354 de la Constitución Política establece que: “Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el artículo 4º de la Ley 298 de 1996, mediante la cual se reglamentó el artículo 354 de la Constitución Política, señala entre otras las siguientes funciones de la Contaduría General de la Nación:

“Determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público.”

Establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan uniformar, centralizar y consolidar la Contabilidad Pública. (...).” (Subrayados fuera de texto)

De otro lado, el Marco conceptual dispuesto por la CGN como anexo a la Resolución N° 414 de 2014, mediante la cual se expidió 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, establece:

“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.”

Igualmente, el citado Marco conceptual, en el numeral 6.1.1., define los activos señalando lo siguiente:

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.

(...)”. (Subrayados fuera de texto)

Igualmente, las normas dispuestas como anexo de la Resolución N° 607 de 2016, mediante la cual se modificaron las normas que se anexaron a la Resolución 414 de 2014, mediante la cual se expidió el Marco normativo contable que deben atender las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, en el numeral 2. Del Capítulo II, señalan 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. (...)
5. Las cuentas por cobrar serán objeto de estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias. (...). El deterioro se reconocerá de forma separada, como un menor valor de la cuenta por cobrar, afectando el gasto del periodo.
6. 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. (...)

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. (...) (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con lo señalado en el artículo 354 de la Constitución Política y el literal i) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la contabilidad pública. Por tanto, excede su competencia funcional pronunciarse en relación con el procedimiento administrativo y jurídico mediante el que una Empresa de Servicios Públicos puede revocar la determinación de castigar saldos de cartera y suscribir acuerdos de pago con sus deudores para el cumplimiento de obligaciones con la misma.

Por otra parte, es pertinente precisar que la regulación contable no determina la reviviscencia de obligaciones, pues ella está orientada a formular los criterios de reconocimiento, revelación y presentación de los hechos económicos, más no a regular su entorno jurídico.

Como consecuencia de todo lo anterior, la entidad deberá examinar los casos consultados, a la luz de las normas jurídicas de carácter superior.

Ahora bien, frente al procedimiento contable relacionado con la baja en cuentas, retiro o castigo de una cuenta por cobrar, es necesario recordar que ello procede solo cuando no se cumplan las condiciones para su reconocimiento y revelación como activos de la entidad, lo cual puede ocurrir, por ejemplo, cuando no es posible efectuar su cobro a través de la jurisdicción coactiva; han expirado los derechos; ha operado alguna causal relacionada con su extinción; o cuando no existe probabilidad de que se produzca la entrada de un flujo económico futuro a favor de la entidad.

Al respecto es necesario tener presente que, para ordenar la baja en cuentas, la entidad debe disponer de toda la información posible sobre la realidad económica subyacente en cada caso, evaluar todos los desenlaces asociados de mayor probabilidad, utilizar la experiencia disponible en situaciones similares, analizar los riesgos e incertidumbres, lo mismo que los informes de expertos, entre otros elementos de juicio.

Ahora bien, si en virtud de las evaluaciones mencionadas anteriormente, se adoptan medidas que cambian y revierten las circunstancias que originaron la baja en cuentas en un periodo contable posterior a aquel en que se efectuó el castigo o retiro de una cuenta por cobrar, y se determina que la entrada futura de beneficios económicos a la empresa ahora es prácticamente cierta, en cumplimiento de los principios de contabilidad pública de devengo y esencia sobre la forma, debe procederse a la reincorporación de la cuenta por cobrar correspondiente en la situación financiera de la entidad, reconociendo un ingreso por concepto de “recuperaciones”. A partir de ese momento, deberá aplicar el Numeral 2 del Capítulo I, Cuentas por Cobrar, de las Normas dispuestas como anexo a la Resolución N° 607 de 2016 y las normas que la modifiquen

Otra circunstancia que debe evaluarse para efectos meramente contables, es que si al ordenar el retiro de los derechos, la Empresa dispuso de información que le permitía estimar que era probable la entrada de beneficios económicos futuros, y aun así decretó la baja en cuentas, cuando en la actualidad se demuestra el cumplimiento de los requisitos básicos para reconocer nuevamente tales derechos como activos de la entidad, la reincorporación de esas partidas a la situación financiera de la entidad deberá efectuarse atendiendo lo dispuesto en el numeral 5.3 de la Norma sobre políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

CONCEPTO No. 20182000026411 DEL 04-05-2018

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Deudores Propiedad, planta y equipo Otros pasivos Transferencias
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los recursos recibidos del Ministerio de Salud y Protección Social Tratamiento contable de los bienes entregados por el Departamento a la ESE Hospital César Uribe Piedrahita

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 Propiedad, planta y equipo Otros pasivos Transferencias y subvenciones
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los recursos recibidos del Ministerio de Salud y Protección Social Tratamiento contable de los bienes entregados por el Departamento a la ESE Hospital César Uribe Piedrahita

Doctor
YONAIRO PÉREZ BLANCO
Contador
ESE Hospital César Uribe Piedrahita - Cauca
Cauca - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550001419-2, del 22 de marzo de 2018, en la cual solicita lo siguiente:

“(…) se le informe a la E.S.E. HOSPITAL CESAR URIBE PIEDRAHITA de Cauca, a que cuentas contables se deben llevar los recursos girados por el ministerio de Salud y protección social en el año 2015 para la terminación de la construcción de la nueva sede de la E.S.E., los cuales fueron ejecutados en su totalidad. En la construcción de la planta física y en la dotación de equipos industriales.

El contrato para la ejecución de estos recursos ya se terminó y fue liquidado. Durante la ejecución del proyecto de la terminación de la nueva sede de la E.S.E., los recursos se contabilizaron como propiedad de inversión (en la cuenta 195102) bajo Nuevo marco Normativo.

La E.S.E. fue autorizada en calidad de tenedor en los términos del artículo 775 del Código Civil que “se llama mera tenencia la que se ejerce sobre una cosa, no como dueño, sino en lugar a nombre del dueño”, debido a que los terrenos figuran a nombre del departamento de Antioquia, y en la actualidad la ejecución de los recursos faltantes está siendo manejado por la Gobernación de Antioquia.

El interrogante es, si los dineros ejecutados se registran en la cuenta de propiedades de inversión o se deben reclasificar a otra cuenta, si es así, favor indicar en que cuentas se deben registrar o cual es el tratamiento contable pertinente y cual serían los registros contables para la devolución de la planta física y los equipos industriales a la Gobernación de Antioquia”.

CONSIDERACIONES

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

El Ministerio de Salud y Protección Social emitió la Resolución N° 2078 de 2015, en la cual establece las condiciones de asignación de los recursos del proyecto “Fortalecimiento de la capacidad instalada asociada de la prestación de servicios de salud en infraestructura y dotación hospitalaria nacional”, se realiza la asignación de los recursos a las Empresas Sociales del Estado y define los requisitos para su giro. De dicha resolución se rescata:

“Artículo 3. Asignación de recursos. (...) Parágrafo. Los recursos aquí señalados solo podrán destinarse, conforme a los previstos en la presente resolución. En caso de que los recursos

no se utilicen en los términos aquí señalados deberán ser devueltos a la cuenta que para el efecto determine este Ministerio. (...)

Artículo 5. Requisitos de ejecución de los recursos. (...) Parágrafo 1. Las Empresas Sociales del Estado beneficiarias que, a 31 de octubre de 2015, no hayan iniciado los procesos de contratación respectivos, deberán proceder a la devolución de los valores asignados a la cuenta del tesoro nacional que para el efecto informe este Ministerio. Igualmente actuarán, en caso de que no ejecuten la totalidad de los recursos asignados por la Nación, devolviendo tanto el saldo de capital como sus rendimientos financieros. (...)

Artículo 6. Responsabilidades. Las Empresas Sociales del Estado beneficiarias de los recursos a que refiere la presente resolución, las entidades departamentales o distritales de salud correspondientes y el Ministerio de Salud y Protección Social, tendrán las siguientes responsabilidades.

6.1. De las Empresa Social del Estado- ESE

6.1.1. Constituir la cuenta bancaria de destinación específica.

6.1.2. Adelantar los procesos de contratación que sean necesarios para adquirir la dotación hospitalaria o para realizar las obras de infraestructura de los proyectos viabilizados.

6.1.3. En el caso de adquisición de dotación hospitalaria, actualizar los inventarios de la entidad con los bienes adquiridos e incluirlos en las pólizas de seguros correspondientes.

6.1.4. En el caso de obras de infraestructura, contratar la interventoría de obra técnica y financiera.

6.1.5. En el caso de adquisición de dotación hospitalaria, asegurar el ejercicio de supervisión de los contratos suscritos.

6.1.6. En el caso de adquisición de dotación hospitalaria, desarrollar las adecuaciones locativas que se requieran para la puesta en funcionamiento de los bienes adquiridos y las acciones de mantenimiento preventivo y correctivo necesarias.

6.1.7. Presentar informes trimestrales sobre la ejecución de los recursos asignados a la Entidad departamental o distrital del (Sic) salud, según el caso, a partir del giro de los recursos por parte del Ministerio de Salud y Protección Social y los demás informes que se requieren por parte de la entidad departamental y distrital de salud y por el Ministerio de Salud y Protección Social, los cuales deberán contar con el visto bueno del interventor o supervisor del contrato, según sea el caso.

6.2 De las entidades departamentales o distritales de salud

6.2.1. Designar un funcionario responsable del seguimiento del proyecto.

6.2.2. Velar por la adecuada ejecución de los recursos por parte de las Empresas Sociales del Estado beneficiarias a que refiere la presente resolución.

6.2.3. Efectuar el seguimiento y las auditorias que considere convenientes y de ser necesario informar a las entidades de vigilancia y control para lo de su competencia.

6.2.4. Confirmar el ingreso de los recursos asignados y girados a las cuentas de la Empresas Sociales del Estado beneficiarias.

6.2.5. Presentar a la Dirección de Prestación de Servicios y Atención Primaria del Ministerio de Salud y Protección Social, informes cada cuatro meses sobre la ejecución correspondiente, de conformidad con las instrucciones impartidas por dicha dependencia.

6.3. Del Ministerio de Salud y Protección Social

6.3.1. Realizar el giro de los recursos a las cuentas bancarias constituidas por las Empresas Sociales del Estado -ESE.

6.3.2. Efectuar, a través de la dirección de Prestación de Servicios y Atención Primaria, el seguimiento y verificación que considere conveniente, a la información entregada por la entidad departamental o distrital de salud sobre la ejecución de los recursos y de ser necesario, informar a las entidades de vigilancia y control para lo de su competencia". (Subrayado fuera de texto)

Sobre las transferencias condiciones, el Régimen de Contabilidad Pública Precedente establece:

“269. Las transferencias se reconocen cuando la entidad contable pública receptora conoce que la entidad contable pública cedente expidió el acto de reconocimiento de su correlativa obligación. El importe para el reconocimiento corresponde al definido en el citado acto”.

El Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública Precedente, sobre la entrega de bienes para uso permanente entre una entidad de gobierno y una empresa, en el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, establece:

“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 EL CONTRARIO (DB)”. (Subrayado fuera de texto)

Sobre las adiciones y mejoras en los bienes, el Régimen de Contabilidad Pública Precedente atañe:

“132. Costo histórico. Representa la asignación de valor a los derechos, bienes, servicios, obligaciones y demás transacciones, hechos y operaciones en el momento en que éstas suceden. Para efectos de reconocimiento contable se aplicará, como regla general, el costo histórico, el cual está constituido por el precio de adquisición o importe original, adicionado con todos los costos y gastos en que ha incurrido la entidad contable pública para la prestación de servicios, en la formación y colocación de los bienes en condiciones de utilización o enajenación. Además, las adiciones y mejoras efectuadas a los bienes, conforme a normas técnicas aplicables a cada caso, harán parte del costo histórico. En operaciones en que el precio se ha pactado entre agentes, el costo histórico será el monto convenido; cuando no exista ninguno de los anteriores, se podrá estimar empleando métodos de reconocido valor técnico. (...)”

168. El valor de las adiciones y mejoras se reconoce como mayor valor del activo, y en consecuencia afectan el cálculo futuro de la depreciación, teniendo en cuenta que aumentan la vida útil del bien, amplían su capacidad, la eficiencia operativa, mejoran la calidad de los productos y servicios o permiten una reducción significativa de los costos de operación. Las reparaciones y mantenimiento se reconocen como gasto o costo, según corresponda. (...)”

197. Las obras y mejoras en propiedad ajena diferentes de las susceptibles de ser reconocidas como propiedades, planta y equipo, se amortizarán durante el período menor que resulte entre la vigencia del contrato que ampare el uso de la propiedad, o la vida útil estimada de los bienes, producto de las adiciones o mejoras realizadas, sólo cuando el costo de las obras y mejoras efectuadas no sean reembolsables. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general la amortización afecta directamente el patrimonio, excepto para las obras y mejoras en propiedades utilizadas para las actividades de

producción de bienes y la prestación de servicios individualizables, que debe reconocerse como costo”. (Subrayados fuera del texto)

Sobre las subvenciones, El Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, establece:

“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”.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye:

1. Tratamiento contable de los recursos entregados por el Ministerio de Salud y Protección Social a la ESE Hospital César Uribe Piedrahita, para la ejecución del proyecto de inversión. Los recursos que recibió la ESE Hospital César Uribe Piedrahita del Ministerio de Salud y Protección Social, por ser beneficiaria del proyecto “Fortalecimiento de la capacidad instalada asociada de la prestación de servicios de salud en infraestructura y dotación hospitalaria nacional”, corresponden a una subvención condicionada, toda vez que son recursos recibidos sin contraprestación, que tenía impuestas unas estipulaciones que de no cumplirse implicaba el reintegro de los recursos.

a. Bajo el Régimen de Contabilidad Pública Precedente

El tratamiento contable de una transferencia condicionada es el siguiente:

- Una vez se tiene el derecho a recibir los recursos, la ESE registra un débito en la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, y un crédito en la subcuenta 291522-Transferencias condicionadas, de la cuenta 2915-CRÉDITOS

DIFERIDOS.

- Con la recepción de los recursos, debita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acredita la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

- Con la ejecución de los recursos y cumplimiento de las condiciones, y la ESE adquiera bienes y servicios, se debita las subcuentas y cuentas que correspondan de los grupos 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, 1970-INTANGIBLES y 52-GASTOS DE OPERACIÓN, según corresponda, y acredita las subcuentas relacionadas con el grupo 24-CUENTAS POR PAGAR, sin detrimento del registro de los descuentos y retenciones que se generen por los hechos económicos respectivos.

Alternamente reconoce el ingreso por transferencias, mediante un débito en la subcuenta 291522-Transferencias condicionadas, de la cuenta 2915-CRÉDITOS DIFERIDOS, y un crédito en la subcuenta 442803-Para gastos de funcionamiento, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

b. Bajo el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público

En aplicación del Marco Normativo emitido mediante la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, el tratamiento contable de una subvención condicionada es el siguiente:

- Una vez se tiene el derecho a recibir los recursos, la ESE registra un débito en la subcuenta 132416-Subvenciones por recursos transferidos del gobierno, de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR, y un crédito en la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas, de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS.

- Con la recepción de los recursos, 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, sin detrimento del registro de los descuentos y retenciones que se generen por los hechos económicos respectivos, y alternamente reconoce el ingreso por transferencias y amortiza el pasivo diferido, para lo cual debita la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas, de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, y acredita la subcuenta 443005-Subvenciones por

recursos transferidos por el gobierno, de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

Aquellas erogaciones que aumentan la vida útil del bien, amplían su capacidad, la eficiencia operativa, mejoran la calidad de los productos y servicios o permiten una reducción significativa de los costos de operación serán reconocidas como un mayor valor del activo.

Mientras que, si los desembolsos incurridos configuran un decremento en los beneficios económicos relacionados con la salida o disminuciones del valor de los activos o con el aumento en los pasivos, en este sentido, reconocerá un gasto en el resultado del periodo.

Por su parte, si dentro del proyecto se configura la compra de equipos médicos, estos serán clasificados como propiedad, planta y equipo de la ESE si se cumple los criterios para su reconocimiento como tal, es decir, si se utilizarán en la prestación de servicios, no se encuentran disponibles para la venta, se espera usarlos durante más de un período contable y se adquiere el control de los mismos; de lo contrario deberán ser registrados como gasto.

2. Tratamiento contable de los bienes entregados por el Departamento a la ESE Hospital César Uribe Piedrahita

a. Bajo el Régimen de Contabilidad Pública Precedente

Sobre los bienes entregados por el Departamento a la ESE para la preservación y custodia de los mismos, en aplicación del Régimen de Contabilidad Pública Precedente, la ESE debió revelar este hecho mediante cuentas de orden así: un débito en la subcuenta 991506-Bienes recibidos de terceros, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR EL CONTRARIO (DB), y un crédito en la subcuenta 934619-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 9346-BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS.

Las adecuaciones y mejoras realizadas al inmueble se reconocen como un gasto por transferencia así, un débito en la subcuenta 542390-Otras transferencias, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, y un crédito en la subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

b. Bajo el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público

En aplicación de los nuevos marcos normativos, es imperante que las partes involucradas evalúen conjuntamente las condiciones que permitan determinar en cabeza de quien se mantiene el control de los bienes, bajo el contexto de los marcos normativos anexos a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones y a la Resolución N° 533 de 2015 y sus

modificaciones, respectivamente.

Para el efecto, la ESE controlará la infraestructura, si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destinan los bienes, 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 estos bienes.

En contraste, el Departamento ostentará el control de los bienes 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 los bienes o la capacidad del tercero para negar o restringir su uso, así como, la forma de garantizar que los activos 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 bienes entregados por el Departamento a la ESE corresponderá a alguna de las siguientes alternativas:

i. Si efectuado el análisis, se determina de manera conjunta que el Departamento controla los bienes, será la entidad territorial la encargada de reconocerla en sus activos, y teniendo en cuenta que su preservación y custodia fue concedida a la ESE, el Departamento aplicará la Norma de Acuerdos de Concesión desde la Perspectiva de la Entidad Concedente prevista en el anexo de la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones.

Por su parte, la ESE realizará el reconocimiento de las erogaciones efectuadas bajo la ejecución del proyecto financiado por el Ministerio, como activo o gasto, según su naturaleza.

ii. Si conjuntamente se concluye que la ESE 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.

Así mismo, aplicará lo dispuesto en la Norma de Subvenciones del marco normativo anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, considerando que la infraestructura es entregada por el Departamento a la ESE sin contraprestación. Esto es, debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y un crédito en la subcuenta 443006-Bienes recibidos sin contraprestación, de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

De forma adicional, la ESE reconocerá las erogaciones efectuadas con los recursos del proyecto financiado por el Ministerio, como activo o gasto, según la naturaleza de estas. El valor de las adecuaciones sobre los inmuebles será un mayor valor del activo.

En concordancia con lo expuesto anteriormente, la entidad deberá analizar los registros contables realizados y entrar a realizar las reclasificaciones o la reexpresión de estados financieros de que trata la norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, según corresponda en caso de imprecisiones en los registros originales, de tal manera, que se cumpla con las características de relevancia y representación fiel, y del principio de esencia sobre la forma.

CONCEPTO No. 20182000027841 DEL 18-05-2018

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Cuentas con Cobrar
	SUBTEMAS	Depuración Contable de Cartera correspondiente a saldos de Entidades Liquidadas

Doctora

MARÍA DEL PILAR GUEVARA SÁNCHEZ
Jefe Oficina Gestión Comercial y Cartera
E.S.E Hospital Federico Lleras Acosta
Ibagué - Tolima

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550001715-2 del 13 de abril de 2018, mediante la cual consulta lo siguiente:

“...con relación a las Entidades Liquidadas que presentan saldo de cartera con el Hospital Federico Lleras Acosta Ibagué Tolima E.S.E y el cual fue reconocido mediante reclamación de acreencias; se solicita el concepto jurídico que aplique para realizar la depuración contable de este saldo de cartera, teniendo en cuenta que la Supersalud da informe de la terminación de existencia de estas entidades. (...)...”

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

CONSIDERACIONES

La Ley 1066 de 2006 Por la cual se dictan normas para la normalización de la cartera pública y se dictan otras disposiciones”, con referencia a las funciones de cobro por la vía de la jurisdicción coactiva de las rentas o caudales públicos, decreta:

“Artículo 2. OBLIGACIONES DE LAS ENTIDADES PÚBLICAS QUE TENGAN CARTERA A SU FAVOR.

1. Establecer mediante normatividad de carácter general, por parte de la máxima autoridad o representante legal de la entidad pública, el Reglamento Interno del Recaudo de Cartera, con sujeción a lo dispuesto en la presente ley, el cual deberá incluir las condiciones relativas a la celebración de acuerdos de pago. (...)
3. Exigir para la realización de acuerdos de pago garantías idóneas y a satisfacción de la entidad. (...)

Artículo 5. Facultad de cobro coactivo y procedimiento para las entidades públicas (...)

Parágrafo 2. Los representantes legales de las entidades a que hace referencia el presente artículo, para efectos de dar por terminados los procesos de cobro coactivo y proceder a su archivo, quedan facultados para dar aplicación a los incisos 1° y 2° del artículo 820 del Estatuto Tributario. (...)

Artículo 8°, Modificó el inciso 2o del artículo 817 del Estatuto Tributario, el cual quedó así: “La competencia para decretar la prescripción de la acción de cobro será de los Administradores de Impuestos o de Impuestos y Aduanas Nacionales respectivos, y será decretada de oficio o a petición de parte”. (...)

Artículo 17. “Lo establecido en los artículos 8° y 9° de la presente ley para la DIAN, se aplicará también a los procesos administrativos de cobro que adelanten otras entidades públicas. Para estos efectos, es competente para decretar la prescripción de oficio el jefe de la respectiva entidad”. (Subrayados fuera del 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 414 de 2014, y sus modificaciones, 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...” (Subrayados fuera del texto)

Por su parte el Procedimiento para la evaluación del control interno contable adoptado mediante la Resolución N° 193 de 2016, indica:

“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.

3.2.4 Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

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

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

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

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

3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible

Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica, deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. 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". (Subrayados 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 139 de 2015, y sus modificaciones, describe y señala la dinámica de las siguientes cuentas:

"13 CUENTAS POR COBRAR

DESCRIPCIÓN

En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan 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 financiero.

5804 - FINANCIEROS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos en los que incurre la entidad 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 causado 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. (...)"

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo expuesto, 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 de reconocimiento, medición, presentación y revelación de los hechos económicos.

Ahora bien, para efectos contables, debe tomarse como fundamento el numeral 3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible del anexo a la Resolución N° 193 de 2016, mediante la cual la CGN expidió el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, previo el cumplimiento de los procedimientos establecidos en la Ley N° 1066 de 2006 y demás normas que le sean aplicables al respectivo caso. Como consecuencia ello, conjuntamente con el área jurídica de la entidad, deberá evaluarse si la situación de la cartera descrita en su consulta, está comprendida en alguna de las causales de depuración contable previstas en ese numeral, caso en el cual podrá efectuarse la respectiva baja en cuentas, debitando la subcuenta 580423-Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar, de la cuenta 5804-FINANCIEROS y acreditando la subcuenta que corresponda del grupo 13 CUENTAS POR COBRAR, y en caso de tener registrado algún deterioro, este deberá igualmente eliminarse.

Por otra parte, es de anotar que la Entidad debe conservar los documentos idóneos que soporten la depuración contable de la cartera con el fin de responder las inquietudes, observaciones o hallazgos realizados por los organismos de control.

CONCEPTO No. 20182000030561 DEL 06-06-2018

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 de difícil cobro en una Empresa Social de Estado, cuando aún se mantiene un vínculo comercial producto de la prestación de servicios en Salud, que por diferentes razones lo adeudado se ha hecho incobrable.

Doctora
KEILA PATRICIA ORTIZ M.
Jefe Oficina Asesora Jurídica
E.S.E. Alejandro Prospero Reverend
Santa Marta - Magdalena

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550001974-2, del 30 de abril de 2018, donde solicita un pronunciamiento de la CGN sobre los siguientes cuestionamientos:

1. Procedimiento administrativo y el fundamento legal a tener en cuenta cuando existe cartera comercial en una Empresa Social del Estado producto de la prestación de servicios en Salud, que por diferentes razones lo adeudado se ha hecho incobrable y/o cartera que cumple los criterios definidos internamente para considerarla como “cuentas por cobrar de difícil recaudo”
- 2.Cuál es el procedimiento administrativo y el fundamento legal que opera cuando existe una cartera de difícil cobro en una Empresa Social que aun teniendo vinculo comercial producto de la prestación en servicios en Salud con una empresa y que por diferentes razones lo adeudado se ha hecho incobrable y dicha deuda presenta un vencimiento superior a 360 días?

3. Existe algún impedimento legal para que las empresas sociales del estado realicen la depuración y saneamiento contable de las DEUDAS POR COBRAR DE DIFÍCIL COBRO?

4. Cuáles son los parámetros legales y procedimientos administrativos que se deben seguir en una empresa social del estado, que desea hacer un saneamiento contable y depurar las DEUDAS POR COBRAR DE DIFÍCIL COBRO?

CONSIDERACIONES

En relación con la potestad de la Contaduría General de la Nación CGN para fijar pautas de carácter administrativo o para emitir una opinión frente a la interpretación de la normatividad legal vigente, es necesario precisar que la Ley N° 298 de 1996, mediante la cual se reglamentó lo señalado en el Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia, en el artículo 4º, señala las funciones a cargo de la Contaduría General de la Nación, determinando:

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

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

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

(...)

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

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

(...).” (Subrayado fuera de texto).

Así mismo, en la Ley N° 87 de 1993, por la cual se establecen normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado”, establece:

Artículo 4º.- Elementos para el Sistema de Control Interno. Toda entidad bajo la responsabilidad de sus directivos debe por lo menos implementar los siguientes aspectos que deben orientar la aplicación del control interno:

(...)

b. Definición de políticas como guías de acción y procedimientos para la ejecución de los procesos; (Subrayados fuera del texto)

De otro lado, la Ley N° 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, (...) (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el Decreto N° 4473 de 2006, “Por el cual se reglamenta la Ley 1066 de 2006, establece en su artículo 1°. “Reglamento interno del recaudo de cartera. El reglamento interno previsto en el numeral 1 del artículo 2° 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”.

De otro lado, la Ley N° 1797 de 2016, mediante la cual el Congreso dictó un conjunto de disposiciones para regular la operación del sistema general de seguridad social en salud y se dictan otras disposiciones, en sus artículos 1° y 9°, dispone lo siguiente:

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 las 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 9°. Aclaración de Cuentas y Saneamiento Contable. Las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud, las Entidades Promotoras de Salud del Régimen Subsidiado y del Contributivo, independientemente de su naturaleza jurídica, el Fosyga o la entidad que haga sus veces y las entidades territoriales, cuando corresponda, deberán depurar y conciliar permanentemente las cuentas por cobrar y por pagar entre ellas, y efectuar el respectivo saneamiento contable de sus estados financieros.

El Ministerio de Salud y Protección Social establecerá las condiciones, términos y fechas referidos al proceso de glosas aplicadas por las Entidades Promotoras de Salud y demás entidades obligadas a compensar, asociadas a la prestación del servicio de salud. El saneamiento contable responsabilidad de las IPS y EPS, según el caso, deberá atender como mínimo lo siguiente:

- a. Identificar la facturación radicada;
- b. Reconocer y registrar contablemente los pagos recibidos, las facturas devueltas y las glosas; y las actas de conciliación que resulten del acuerdo obligatorio y definitivo de las partes y en las que actué la Superintendencia Nacional de Salud de oficio o a solicitud.
- c. Realizar la conciliación contable de la cartera, adelantar la depuración y los ajustes contables a que haya lugar, para reconocer y revelar en los Estados Financieros los valores;
- d. La cartera irrecuperable, como resultado de la conciliación y depuración contable, que no se encuentre provisionada, deberá reclasificarse a cuentas de difícil cobro, provisionarse y castigarse en el ejercicio contable en curso, según corresponda;
- e. Depurar la cartera originada en derechos u obligaciones inexistentes que carezcan de soporte y/o que ya hayan sido pagadas por mecanismos tales como el giro directo, compra de cartera, créditos blandos, entre otros;
- f. Castigar la cartera cuando evaluada y establecida la relación costo-beneficio de la gestión de cobro resulte más oneroso adelantar dicho cobro. El Gobierno nacional reglamentará la materia;
- g. Emitir certificación de reconocimiento de deudas, de acuerdo al procedimiento establecido por el Ministerio de Salud y Protección Social.

El incumplimiento de lo aquí previsto se considera una vulneración del Sistema General de Seguridad Social en Salud y del derecho a la salud; por lo tanto, será objeto de las multas establecidas en el artículo 131 de la Ley 1438 de 2011 y demás sanciones a que haya lugar.

Parágrafo 1°. A partir de la vigencia de la presente ley la depuración y conciliación de cuentas debe realizarse en un plazo máximo de 90 días, salvo los casos en que amerite la ampliación de dicho plazo.

Parágrafo 2°. La Superintendencia Nacional de Salud deberá realizar auditorías selectivas que verifiquen el cumplimiento de lo dispuesto en este artículo.

Parágrafo 3°. Cuando se trate de glosas por servicios prestados sin contrato, debido a falta de definición de la EAPB y que hayan sido prestados por urgencias, no se podrá castigar la

cartera. En estos casos deben agotarse los mecanismos conciliatorios previstos en la normatividad vigente o en los que señale el Ministerio de Salud y Protección Social.

Parágrafo 4°. La prescripción de las obligaciones contenidas en facturas de servicios de salud solo podrá alegarse por el deudor cuando este acredite haber adelantado la gestión correspondiente para la conciliación o aclaración de cuentas.

Parágrafo 5°. Será obligación del Ministerio de Salud y Protección Social o quien haga sus veces diseñar una plataforma electrónica ágil, unificada, de fácil manejo, idónea para las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud, las Entidades Promotoras de Salud del Régimen Subsidiado y del Contributivo dispuesta para la aclaración de cuentas y saneamiento contable, conforme a Circular 30 suscrita por el Ministerio de Salud y la Superintendencia Nacional de Salud o la norma que lo modifique.” (Subrayados fuera de texto)

La citada Ley N° 1797 de 2016, en relación con la gestión de cartera, fue reglamentada por el Ministerio de Salud y Protección Social mediante la Resolución N° 6066 de 2016, en donde se establecieron las condiciones, términos y fechas para la aclaración de cuentas y saneamiento contable entre Entidades Responsables de Pago e Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud, señalando el objeto y los requerimientos frente a la depuración contable permanente y sostenible en sus artículos 1º y 2º, donde se señala lo siguiente:

“Artículo 1. Objeto. La presente resolución tiene por objeto establecer las condiciones, términos y fechas en que se debe desarrollar el proceso de glosas, la aclaración de cuentas y la depuración contable de las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud, Entidades Promotoras de Salud y las Entidades Responsable de Pago -ERP en el marco de las normas vigentes expedidas en materia contable por la Contaduría General de la Nación o por los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo y los principios contables que rigen la materia.

Parágrafo: Entiéndase por Entidades Responsables de Pago - ERP las Entidades Promotoras de Salud-EPS del Régimen Subsidiado y del Contributivo, independientemente de su naturaleza jurídica, el FOSYGA o la entidad que haga sus veces y las entidades territoriales.

Artículo 2. Depuración contable permanente y sostenible. La información contable de las entidades a que se refiere la presente resolución es su responsabilidad y debe reflejar la realidad financiera, económica y social conforme a la normatividad contable vigente, en consecuencia, las -ERP e -IPS deberán adelantar de manera permanente todas las gestiones administrativas para depurar las cuentas por pagar, cuentas por cobrar, consignaciones pendientes por identificar, glosas y convenios sin liquidar que correspondan al pago de

servicios de salud, en los estados financieros como en los demás reportes contables y de cartera obligados a presentar, de tal forma que estos sean confiables y razonables.

Para este objetivo, la depuración contable debe identificar frente a bienes y derechos como obligaciones lo siguiente:

- (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 el 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.
- (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 haya establecido su cruce o eliminación.

Parágrafo. Los representantes legales de las instituciones son los responsables y garantes de la veracidad de la información de los Estados Financieros y demás reportes. Los revisores fiscales en el marco de sus funciones, deberán verificar el cumplimiento de la depuración contable permanente, conforme a la política establecida en cada entidad, advirtiendo a la administración sobre posibles incumplimientos.

Artículo 3. Contenido de los soportes contables. Los soportes contables por la prestación de servicios de salud deberán contener la información que permita identificar los hechos económicos, garantizar el adecuado y oportuno flujo de información e implementar los controles que sean necesarios para mejorar la calidad de la información y mitigar el riesgo, los cuales deberán estar debidamente documentados en sus manuales y políticas contables. (Subrayados fuera de texto)

Ahora bien, frente a la regulación contable, el Marco conceptual dispuesto por la CGN como anexo a la Resolución Nº 414 de 2014, con la cual expidió el Marco normativo contable que deben atender las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, en el numeral 5. Principios de contabilidad pública, se señala:

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

También, en el numeral 6.1.1. del citado Marco conceptual, se define a los activos, indicando lo siguiente:

“6.1.1 Activos

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

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

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

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.

(...)

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.

(...)

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." (Subrayados fuera de texto)

También es necesario considerar lo establecido por la CGN en las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, dispuestas como anexo de la Resolución N° 607 de 2016, mediante la cual se modificaron las que expidió la CGN mediante Resolución N° 414 de 2014, Capítulo I Activos, numeral 2. Cuentas por cobrar, donde se señala 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.

(...)

2.4. Medición posterior

(...)

5. Las cuentas por cobrar serán objeto de estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias. Para el efecto, por lo menos al final del periodo contable, se verificará si existen indicios de deterioro. (...).

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.

(...) (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el Procedimiento para la evaluación del Control interno contable, dispuesto como anexo a la Resolución N° 193 de 2016, en el numeral 3.2.15 establece que:

“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.

(...)

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y

compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.

(...)

3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible

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

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

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

- a. Obligaciones reconocidas sobre las cuales no existe probabilidad de salida de recursos, que incorporan beneficios económicos futuros o potencial de servicio;
- b. Obligaciones reconocidas que han sido condonadas o sobre las cuales ya no existe derecho exigible de cobro;
- c. 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 del texto).

CONCLUSIONES

Con fundamento en las consideraciones antes señaladas, se da respuesta a los cuestionamientos señalados en la consulta:

1. Procedimiento administrativo y el fundamento legal a tener en cuenta cuando existe cartera comercial en una Empresa Social del Estado producto de la prestación de servicios en Salud, que por diferentes razones lo adeudado se ha hecho incobrable y/o cartera que cumple los criterios definidos internamente para considerarla como “cuentas por cobrar de difícil recaudo”

De conformidad con lo señalado en el artículo 354 de la Constitución Política y el literal i) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos de contabilidad pública, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación, como máxima autoridad contable de la administración pública.

Por tanto, la CGN no tiene competencia funcional para definir aspectos de tipo administrativo y/o jurídicos frente a la cartera que se ha hecho incobrable con el paso del tiempo, toda vez que los propósitos de la regulación contable que expide en desarrollo de su cometido estatal están orientados a determinar los criterios reconocimiento, medición, presentación y revelación de los hechos económicos, lo cual significa que ello debe evaluarse conjuntamente entre las áreas administrativas y jurídicas de la Empresa.

Al respecto, entre otras, se recomienda atender lo dispuesto en las siguientes normas:

- El Artículo 4º de la Ley N° 87 de 1993, por la cual se establecen normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado, donde se estipula que toda entidad, bajo la responsabilidad de sus directivos, debe definir un conjunto de políticas como guías de acción y procedimientos para la ejecución de sus procesos.
- La Ley N° 1066 de 2006, en especial lo estipulado en el numeral 1 del artículo 2º, reglamentado mediante Decreto N° 4473 de 2006, que exige la adopción de un reglamento interno para el manejo de la cartera.

- La Ley No 1797 de 2016, en donde se señalan las instrucciones para la aclaración de cuentas y saneamiento contable que deben atender las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud, las Entidades Promotoras de Salud del Régimen Subsidiado y del Contributivo, independientemente de su naturaleza jurídica, la ADRES y las entidades territoriales, cuando corresponda, quienes tienen la obligación de depurar y conciliar permanentemente las cuentas por cobrar y por pagar entre ellas, y efectuar el respectivo saneamiento contable de sus estados financieros.
- La Resolución N° 006066 de diciembre 7 de 2016, mediante la cual se reglamentó la citada Ley No 1797 de 2016, en la cual se establecieron las condiciones, términos y fechas para la aclaración de cuentas y saneamiento contable entre Entidades Responsables de Pago e Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud, señalando el objeto y los requerimientos frente a la depuración contable permanente y sostenible en sus artículos 1º y 2º, donde se señala lo siguiente

Por tanto, a partir de lo dispuesto en la normatividad antes citada, una vez se haya identificado los casos objeto de depuración contable, por encontrarse circunscritos en alguna(s) de las causales contempladas en el numeral 3.2.15-Depuración contable permanente y sostenible, del anexo a la Resolución N° 193 de 2016, a la entidad le corresponde definir internamente los parámetros a tener en cuenta para la toma de decisiones que afectan la cartera a su cargo, para lo cual se debe contar con la participación del área jurídica de esa Empresa, a efectos de matizar dentro del ordenamiento legal, las normas aplicables a cada tipología identificada.

En desarrollo de lo anterior y teniendo en cuenta que el procedimiento previsto en el anexo a la citada Resolución N° 193 de 2016, prevé la creación de un Comité Técnico de sostenibilidad Contable, correspondería a las instancias jerárquicas competentes de la empresa definir el procedimiento para su conformación y condiciones de funcionamiento, por lo que se recomienda que esta instancia se encargue del evaluación de los procesos administrativos de carácter especial relacionados con la depuración o saneamiento de la cartera.

2. Procedimiento administrativo y el fundamento legal a tener en cuenta cuando existe cartera comercial en una Empresa Social del Estado producto de la prestación de servicios de Salud, que por diferentes razones lo adeudado se ha hecho incobrable y/o cartera que cumple los criterios definidos internamente para considerarla como “cuentas por cobrar de difícil recaudo”, cuando los días de mora son inferiores o superiores a 360 días

En cuanto a los aspectos de orden legal y administrativo, se ratifica lo señalado anteriormente en el numeral 1. de estas conclusiones.

Ahora bien, frente a lo planteado en las preguntas 1 y 2 de su consulta, desde la perspectiva eminentemente contable, la entidad debe tener en cuenta que la normatividad contable pública no predetermina reglas frente al tiempo de incumplimiento en el pago por parte de los deudores, por cuanto los días de mora como indicador del deterioro de la cartera y/o criterio para definir la reclasificación de la misma a cuentas por cobrar de difícil recaudo o para definir políticas de gestión de cobro.

Al respecto, en los manuales donde la Empresa describa las diferentes formas en que se desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente, se deben abordar y precisar tales aspectos.

3. ¿Existe algún impedimento legal para que las empresas sociales del estado realicen la depuración y saneamiento contable de las deudas por cobrar de difícil cobro?

De conformidad con lo dispuesto por la CGN en el numeral 2.5 de la Norma de Cuentas por Cobrar, Capítulo I Activos, de las normas de contabilidad que deben aplicar las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, dispuestas como anexo de la Resolución N° 414 de 2014 y las que la han adicionado o modificado, la baja en cuentas procede cuando la partida no cumple los requisitos esenciales para su reconocimiento como activo de la empresa, lo cual ocurre cuando la entidad renuncia a los derechos, cuando los riesgos y las ventajas inherentes a la cuenta por cobrar se transfieren a terceros o cuando tales derechos expiran por alguna de las causales contempladas 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.

Igualmente, en atención a lo dispuesto por la CGN en el numeral 3.2.15 del anexo de la Resolución N° 193 de 2016 antes citada, cuando la información financiera de una entidad pública no refleje su realidad económica, a esta le corresponde adelantar las gestiones administrativas pertinentes para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel, e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información.

Sin embargo es necesario tener presente que, cuando se trate de cartera morosa que cumple los criterios definidos por la entidad para ordenar la reclasificación a “cuentas por cobrar de difícil recaudo”, ello no necesariamente significa que la misma ha perdido la condición de activo, si se estima que razonablemente es probable que la empresa pueda obtener en el futuro algún beneficio económico, caso en el que no debe darse de baja, por cuanto continúa configurándose uno de los criterios para el reconocimiento de un activo.

4. Parámetros legales y procedimientos administrativos se deben seguir en una empresa social del estado, que desea hacer un saneamiento contable y depurar las deudas por cobrar de difícil cobro

En cuanto a los aspectos o parámetros de orden legal y administrativo, se ratifica lo señalado anteriormente en el numeral 1. de estas conclusiones, en donde se da respuesta a los cuestionamientos 1 y 2 de su consulta.

Ahora bien, desde la perspectiva eminentemente contable, la entidad deberá atenerse a los siguientes lineamientos:

- Para efectos de la medición posterior de las partidas que conforman la cartera, la empresa debe atender lo dispuesto por la CGN en la Norma de Cuentas por cobrar, donde se señala que si la entidad encuentra evidencias objetivas de un posible deterioro de la cartera, cualquiera sea el rubro en que se encuentre clasificada la cuenta por cobrar y las causas de la posible pérdida de valor, ya sea por el desmejoramiento de las condiciones crediticias o por el incumplimiento en el plazo para efectuar el pago por parte del deudor, se debe reconocer el deterioro el cual se determina observando si el valor en libros es superior al valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados, caso para el cual la diferencia será registrada mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 5347 DETERIORO DE CUENTAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1386 - DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR).
- Cuando se cumplan los criterios predefinidos por la entidad para la reclasificación de partidas pendientes de cobro a “cuentas por cobrar de difícil recaudo”, se debitará la subcuenta que corresponda a la naturaleza de la partida, de la cuenta 1385-CUENTAS POR COBRAR DE DIFÍCIL RECAUDO, y acreditar la subcuenta y cuenta del Grupo 13-CUENTAS POR COBRAR, donde se tenga reconocida la cartera objeto de reclasificación.
- Por último, la baja en cuentas de partidas que conformen la cartera a cargo de la empresa se debe registrar mediante 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 y cuenta que corresponda a la naturaleza de los derechos que se retiran de la situación financiera y, si se presenta una diferencia entre el valor de la partida objeto de baja y el monto reconocido como deterioro acumulado, por este valor se reconocerá un débito en la subcuenta 580423 Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar de la cuenta 5804-FINANCIEROS.

CONCEPTO No. 20182000031621 DEL 13-06-2018

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	Reversión de los registros contables originados en la decisión de castigar o retirar cartera de los activos de una Empresa.

Doctor
 ANDREY VINNICENAL ROMERO
 Contratista
 Empresa de Acueducto de Bogotá D.C.
 Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 201855002007-2, del 4 de mayo de 2018, donde haciendo uso del derecho de petición consagrado en el artículo 23 de la Constitución Política de Colombia, reglamentado por los artículos 13 y subsiguientes de la Ley 1437 de 2011, modificados por el artículo 1° de la Ley 1755 de 2015, en el contexto de una empresa prestadora de servicios públicos esenciales (Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá D.C.), solicita a la CGN pronunciarse sobre lo siguiente:

1. ¿Qué es el castigo de cartera?
2. ¿Cuándo una deuda entra en castigo de cartera se extingue la obligación?
3. ¿Por ser la misma una empresa industrial y comercial del Estado la cual tiene participación accionaria del 100%, puede negociar valores en castigo de cartera?, ¿Cuál?, ¿el valor de la deuda principal o solo los intereses?,
4. ¿Tienen las empresas industriales y comerciales del Estado, reglas especiales para el castigo de cartera?
5. ¿Hasta qué termino de tiempo se pueden cobrar los valores que se encuentran en cartera castigada?

6. ¿Se puede revertir contablemente un valor en situación de castigo ante la solicitud de financiación por parte del usuario? ¿Estamos en la obligación de financiar? ¿Bajo qué condiciones?
7. ¿Se puede financiar una cuenta que tenga valores en cartera castigada?
8. ¿Se calculan intereses de financiación y/o moratorios en una deuda que se encuentra en cartera castigada?
9. ¿Cuál es la figura contable adecuada para revivir una obligación que se encuentra en cartera castigada?
10. ¿Si en el desarrollo de la financiación el usuario incumple: cuál es el tratamiento contable y como se manejan los tiempos de prescripción?

CONSIDERACIONES

El inciso segundo del artículo 354 de la Constitución Política establece que: “Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el artículo 4º de la Ley 298 de 1996, mediante la cual se reglamentó el artículo 354 de la Constitución Política, señala entre otras las siguientes funciones de la Contaduría General de la Nación:

“Determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público.”

Establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan uniformar, centralizar y consolidar la Contabilidad Pública. (...).” (Subrayados fuera de texto)

En relación a la extinción de los derechos u obligaciones, el Código Civil en el Título XIV: “De los Modos de Extinguirse las Obligaciones y Primeramente de la Solución o Pago Efectivo”, Artículo 1625, dispone lo siguiente:

“ARTICULO 1625. <MODOS DE EXTINCIÓN>. Toda obligación puede extinguirse por una convención en que las partes interesadas, siendo capaces de disponer libremente de lo suyo, consientan en darla por nula.

Las obligaciones se extinguen además en todo o en parte:

- 1o.) Por la solución o pago efectivo.
- 2o.) Por la novación.
- 3o.) Por la transacción.
- 4o.) Por la remisión.
- 5o.) Por la compensación.
- 6o.) Por la confusión.
- 7o.) Por la pérdida de la cosa que se debe.
- 8o.) Por la declaración de nulidad o por la rescisión.
- 9o.) Por el evento de la condición resolutoria.
- 10.) Por la prescripción.

De la transacción y la prescripción se tratará al fin de este libro; de la condición resolutoria se ha tratado en el título De las obligaciones condicionales.”

De otro lado, la Ley N° 1066 de 2006, mediante la cual se establecen reglas para la normalización de la cartera, en los artículos 1º y segundo, dispone lo siguiente:

Artículo 1º. Gestión del recaudo de cartera pública. Conforme a los principios que regulan la Administración Pública contenidos en el artículo 209 de la Constitución Política, los servidores públicos que tengan a su cargo el recaudo de obligaciones a favor del Tesoro Público deberán realizar su gestión de manera ágil, eficaz, eficiente y oportuna, con el fin de obtener liquidez para el Tesoro Público.

Artículo 2º. Obligaciones de las entidades públicas que tengan cartera a su favor. Cada una de las entidades públicas que de manera permanente tengan a su cargo el ejercicio de las actividades y funciones administrativas o la prestación de servicios del Estado y que dentro de estas tengan que recaudar rentas o caudales públicos del nivel nacional o territorial deberán:

1. Establecer mediante normatividad de carácter general, por parte de la máxima autoridad o representante legal de la entidad pública, el Reglamento Interno del Recaudo de Cartera, con sujeción a lo dispuesto en la presente ley, el cual deberá incluir las condiciones relativas a la celebración de acuerdos de pago.
2. Incluir en sus respectivos presupuestos de ingresos el monto total del recaudo sin deducción alguna.
3. Exigir para la realización de acuerdos de pago garantías idóneas y a satisfacción de la entidad.

(...)

6. Abstenerse de celebrar acuerdos de pago con deudores que aparezcan reportados en el boletín de deudores morosos por el incumplimiento de acuerdos de pago, salvo que se subsane el incumplimiento y la Contaduría General de la Nación expida la correspondiente certificación.

7. Regularizar mediante el pago o la celebración de un acuerdo de pago las obligaciones pendientes con otras entidades públicas a más tardar dentro de los seis (6) meses siguientes a la promulgación de la presente ley." (Subrayados fuera de texto)

Ahora bien, según lo señala la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, en el Concepto SSPD-OJ-2011-228, de abril 2 de 2011, emitido por la doctora Marina Montes Álvarez, Jefe Oficina Asesora Jurídica de esa Superintendencia, quien para tal efecto aclaró que el mismo se formuló con el alcance previsto en el artículo 25 del Código Contencioso Administrativo, toda vez que los conceptos emitidos por la Oficina Asesora Jurídica de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, en respuesta a una petición en la modalidad de consulta, constituyen orientaciones y puntos de vista que no comprometen la responsabilidad de la entidad ni tienen carácter obligatorio ni vinculante. En este Concepto, se indicó lo siguiente:

"1. Prescripción de las facturas.

Sobre la prescripción de las facturas de servicios públicos domiciliarios, la Oficina Asesora Jurídica, mediante concepto SSPD-OAJ-2008-549 dispuso:

"El artículo 14.9 de la Ley 142 de 1994 dispone que la factura de los servicios públicos es la cuenta que una persona prestadora de servicios públicos entrega o remite al usuario, por causa del consumo y demás servicios inherentes en desarrollo de un contrato de prestación de servicios públicos.

Adicionalmente, el artículo 148 de la citada Ley establece los requisitos formales de las facturas, las cuales determinarán las condiciones uniformes del contrato, pero contendrán como mínimo, información suficiente para que el suscriptor o usuario pueda establecer con facilidad si la empresa se ciñó a la ley y al contrato al elaborarlas, cómo se determinaron y valoraron sus consumos, cómo se comparan éstos y su precio con los de períodos anteriores, y el plazo y modo en el que debe hacerse el pago.

Por su parte, el artículo 130 de la misma Ley, modificado por el artículo 18 de la Ley 689 de 2001 consagra la posibilidad de que las deudas derivadas de la prestación de los servicios

públicos puedan ser cobradas ejecutivamente ante la jurisdicción ordinaria o por medio de la jurisdicción coactiva. Igualmente consagra que la factura expedida por la empresa y debidamente firmada por el representante legal de la entidad prestará mérito ejecutivo de acuerdo con las normas del Derecho Civil y Comercial.

Por su parte, el Código de Procedimiento Civil en su artículo 488 define los títulos ejecutivos como aquellos que contienen obligaciones expresas, claras y exigibles, que consten en documentos que provengan del deudor o de su causante y constituyan plena prueba contra él o las que emanen de una sentencia de condena proferida por juez o tribunal.

Por lo tanto, la factura de servicios públicos que cumpla con los requisitos del artículo 14.9 y el artículo 130 de la Ley 142 de 1994, presta mérito ejecutivo y puede ser exigible en los términos del Código de Procedimiento Civil para obtener su pago mediante un proceso ejecutivo, ante la jurisdicción ordinaria o por la vía de jurisdicción coactiva.

En cuanto a la prescripción de las facturas, este es un modo de extinción de las obligaciones por el cual se extinguen las acciones y derechos ajenos por no ejercitar las mismas durante cierto lapso de tiempo.

Teniendo en cuenta que se trata del cobro de un título ejecutivo y no un título valor, se predica respecto de la misma la prescripción de la acción ejecutiva de que trata el artículo 2536 del Código Civil modificado por el artículo 8 de la Ley 791 de 2002 esto es, de cinco años

(...)"

1. Exoneración en el pago de los servicios públicos domiciliarios y acuerdos de pago.

Sobre estos aspectos se ratifica la línea conceptual contenida en el concepto SSPD-OAJ-2010-669:

"En el régimen de los servicios públicos domiciliarios no existe gratuidad ni exoneración en el pago de tales servicios. Es así, que de conformidad con lo previsto en el parágrafo del artículo 130 de la Ley 142 de 1994, si el usuario o suscriptor incumple su obligación de pagar oportunamente los servicios facturados dentro del término previsto en el contrato, el cual no excederá de dos períodos consecutivos de facturación, la empresa de servicios públicos estará en la obligación de suspender el servicio.

Ahora bien, las deudas derivadas de la prestación de los servicios públicos podrán ser cobradas ejecutivamente ante la jurisdicción ordinaria o bien ejerciendo la jurisdicción coactiva, en los términos señalados en el punto anterior.

Lo anterior, por cuanto la factura expedida por la empresa y debidamente firmada por el representante legal de la entidad prestadora presta mérito ejecutivo de acuerdo con las normas del Derecho Civil y comercial.

Ahora bien, las empresas prestadoras tienen la facultad de suscribir acuerdos de pago con los usuarios morosos, los cuales constituyen la salida para tales usuarios frente a las deudas derivadas de la prestación del servicio, con el fin de poder continuar recibiendo el servicio público domiciliario.

En este caso, la empresa y el usuario deudor tienen dos relaciones contractuales que si bien son paralelas, son independientes y autónomas, los acuerdos de pago suscritos en estas condiciones, **constituyen nuevos títulos** a partir de los cuales la empresa puede hacer exigibles dichas obligaciones, estableciendo con la parte deudora unas condiciones de pago de las sumas adeudadas por incumplimiento de los valores cobrados a través de la factura y que no se rigen por la Ley 142 de 1994.

Lo anterior, por cuanto el acuerdo de pago es un contrato distinto al de condiciones uniformes, respecto del cual la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios carece de competencia. Cosa distinta son los contratos de condiciones uniformes, cuyo régimen contractual es el previsto en la Ley 142 de 1994.

Una vez celebrado el acuerdo, convenio o plan de financiamiento, este regulará las relaciones entre las partes frente a su objeto, que es distinto a la prestación del servicio a cambio del pago correspondiente. En este caso el objeto es el pago de una suma de dinero adeudada por el suscriptor o usuario que puede ser cancelada de la manera que acuerde con la empresa, en virtud de la autonomía de la voluntad y el acuerdo de voluntades, conforme a lo dispuesto en el artículo 1602 del Código Civil, según el cual el contrato es ley para las partes, en concordancia con lo dispuesto en el artículo 1494 ídem, que señala que los contratos se constituyen en fuente de obligaciones entre las partes". (Subrayados fuera de texto)

Finalmente, le informamos que esta Superintendencia ha puesto a disposición de la ciudadanía un sitio de consulta al que usted puede acceder en la siguiente dirección: <http://basedoc.superservicios.gov.co>. Ahí encontrará normativa, jurisprudencia y doctrina sobre los servicios públicos domiciliarios, en particular los conceptos emitidos por esta Entidad.

De otro lado, el Marco conceptual dispuesto por la CGN como anexo a la Resolución N° 414 de 2014, mediante la cual se expidió 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, establece:

“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.”

Igualmente, el citado Marco conceptual, en el numeral 6.1.1., define los activos señalando lo siguiente:

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.

(...)”. (Subrayados fuera de texto)

Igualmente, las normas dispuestas como anexo de la Resolución N° 607 de 2016, mediante la cual se modificaron las normas que se anexaron a la Resolución 414 de 2014, mediante la cual se expidió el Marco normativo contable que deben atender las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, en el numeral 2. Del Capítulo II, señalan 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. (...)

5. Las cuentas por cobrar serán objeto de estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias. (...). El deterioro se reconocerá de forma separada, como un menor valor de la cuenta por cobrar, afectando el gasto del periodo.
6. 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. (...)

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. (...) (Subrayados fuera de texto)

Tal como se ya se le señaló en el concepto emitido mediante radicado CGN N° 20182000026301 de fecha 4 de abril de 2018:

“De conformidad con lo señalado en el artículo 354 de la Constitución Política y el literal i) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la contabilidad pública. Por tanto, excede su competencia funcional pronunciarse en relación con el procedimiento administrativo y jurídico mediante el que una Empresa de Servicios Públicos puede revocar la determinación de castigar saldos de cartera y suscribir acuerdos de pago con sus deudores para el cumplimiento de obligaciones con la misma.

Por otra parte, es pertinente precisar que la regulación contable no determina la reviviscencia de obligaciones, pues ella está orientada a formular los criterios de reconocimiento, revelación y presentación de los hechos económicos, más no a regular su entorno jurídico.

Como consecuencia de todo lo anterior, la entidad deberá examinar los casos consultados, a la luz de las normas jurídicas de carácter superior.

Ahora bien, frente al procedimiento contable relacionado con la baja en cuentas, retiro o castigo de una cuenta por cobrar, es necesario recordar que ello procede solo cuando no se cumplan las condiciones para su reconocimiento y revelación como activos de la entidad, lo cual puede ocurrir, por ejemplo, cuando no es posible efectuar su cobro a través de la jurisdicción coactiva; han expirado los derechos; ha operado alguna causal relacionada con

su extinción; o cuando no existe probabilidad de que se produzca la entrada de un flujo económico futuro a favor de la entidad.

Al respecto es necesario tener presente que, para ordenar la baja en cuentas, la entidad debe disponer de toda la información posible sobre la realidad económica subyacente en cada caso, evaluar todos los desenlaces asociados de mayor probabilidad, utilizar la experiencia disponible en situaciones similares, analizar los riesgos e incertidumbres, lo mismo que los informes de expertos, entre otros elementos de juicio.

Ahora bien, si en virtud de las evaluaciones mencionadas anteriormente, se adoptan medidas que cambian y revierten las circunstancias que originaron la baja en cuentas en un periodo contable posterior a aquel en que se efectuó el castigo o retiro de una cuenta por cobrar, y se determina que la entrada futura de beneficios económicos a la empresa ahora es prácticamente cierta, en cumplimiento de los principios de contabilidad pública de devengo y esencia sobre la forma, debe procederse a la reincorporación de la cuenta por cobrar correspondiente en la situación financiera de la entidad, reconociendo un ingreso por concepto de “recuperaciones”. A partir de ese momento, deberá aplicar el Numeral 2 del Capítulo I, Cuentas por Cobrar, de las Normas dispuestas como anexo a la Resolución N° 607 de 2016 y las normas que la modifiquen

Otra circunstancia que debe evaluarse para efectos meramente contables, es que si al ordenar el retiro de los derechos, la Empresa dispuso de información que le permitía estimar que era probable la entrada de beneficios económicos futuros, y aun así decretó la baja en cuentas, cuando en la actualidad se demuestra el cumplimiento de los requisitos básicos para reconocer nuevamente tales derechos como activos de la entidad, la reincorporación de esas partidas a la situación financiera de la entidad deberá efectuarse atendiendo lo dispuesto en el numeral 5.3 de la Norma sobre políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

Con fundamento en las consideraciones antes señaladas, a continuación, se da respuesta a los cuestionamientos planteados en la consulta:

1. ¿Qué es el castigo de cartera?

La normatividad contable pública no hace referencia taxativa al denominado “castigo de cartera”; sin embargo, tal expresión se utiliza de modo habitual para correlacionar el reconocimiento contable del deterioro de la cartera y la posterior baja en cuentas o retiro

de un saldo de cartera cuando los derechos expiran o se determina que la probabilidad de recaudo es nula.

2. Cuando una partida de cartera es castigada: ¿se extingue la obligación?

La extinción de los derechos u obligaciones está contemplada en diferentes normas de la regulación que conforman el ordenamiento jurídico colombiano, y muy especialmente en el Código Civil - Título XIV: “De los Modos de Extinguirse las Obligaciones y Primeramente de la Solución o Pago Efectivo”.

La baja en cuentas no es causal de la extinción de los derechos pendientes de cobro; por lo tanto, la desincorporación de una partida que no cumple las condiciones esenciales para mantener su reconocimiento como activos de la empresa, es un procedimiento de origen y efecto meramente contable.

Contrario sensu, cuando se configura la extinción legal de los derechos pendientes de cobro habrá lugar a la baja en cuentas contables. Igualmente, un registro contable no origina un hecho económico; al contrario, en el sistema contable se debe reconocer los efectos derivados de los hechos económicos.

Al respecto, es necesario precisar lo siguiente:

- a) Cuando se presenten las causales para la extinción de los derechos pendientes de cobro habrá lugar a la baja en cuentas contables.
- b) También habrá lugar a la baja en cuentas contables cuando no habiéndose extinguido la obligación, se establece de forma objetiva que no hay probabilidad alguna de que en el futuro se presente un flujo económico en favor de la empresa, como consecuencia del desmejoramiento de las condiciones crediticias del deudor o de su capacidad económica.
- c) El reconocimiento de las pérdidas por deterioro de las cuentas por cobrar para efectos financieros y contables, no se contrapone con las disposiciones legales relacionadas con la extinción de los derechos, pues independientemente del reconocimiento contable del deterioro, la entidad debe realizar la gestión del recaudo de su cartera sujetándose a los principios y demás disposiciones que se consagran en la Constitución Política y en la Ley.
- d) Cuando la entidad registre cuentas por cobrar que correspondan a: (i) derechos que no es posible hacerlos efectivos mediante la jurisdicción ordinaria o coactiva, (ii) derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal

relacionada con su extinción, o (iii) derechos sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad; la entidad debe ordenar la baja en cuentas de conformidad con lo señalado por la CGN en el numeral 3.2.15-Depuración contable permanente y sostenible, del anexo a la Resolución N° 193 de 2016, mediante la cual se prescriben los lineamientos para la evaluación del control interno contable.

- e) En atención a lo dispuesto en el Artículo 4º de la Ley 87 de 1993, a la entidad le corresponde definir internamente los parámetros a tener en cuenta para la toma de decisiones que afectan la cartera a su cargo, para lo cual se debe contar con la participación del área jurídica de esa Empresa, a efectos de matizar dentro del ordenamiento legal, las normas aplicables a cada tipología identificada.

3. Una EICE en la que el Estado posee una participación equivalente al 100% del capital accionario, ¿puede negociar valores en castigo de cartera?, ¿Cuál es el valor de la deuda principal o solo los intereses?

De conformidad con lo señalado en el artículo 354 de la Constitución Política y el literal i) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos de contabilidad pública, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación, como máxima autoridad contable de la administración pública.

Por tanto, frente a los cuestionamientos planteados en su derecho de petición, se aclara que la CGN no tiene competencia funcional para indicar si una EICE puede negociar saldos de cartera que se ha dado de baja en cuentas, si ello lo puede realizar con respecto al principal o solo sobre los intereses. Al respecto, se recomienda tener en cuenta lo señalado por la Superintendencia de Servicios Públicos en el concepto SSPD-OAJ-2008-549 mencionado en las consideraciones de este pronunciamiento.

Ahora bien, si se revierten las circunstancias que originaron la baja en cuentas en un periodo contable posterior a aquel en que se efectuó el castigo o retiro de una cuenta por cobrar, y se determina que la entrada futura de beneficios económicos a la empresa ahora es prácticamente cierta, en cumplimiento de los principios de contabilidad pública de devengo y esencia sobre la forma, debe procederse a la reincorporación de la cuenta por cobrar correspondiente en la situación financiera de la entidad, reconociendo un ingreso por concepto de “recuperaciones”.

Una vez efectuada la reincorporación, la entidad deberá aplicar lo señalado el Numeral 2-Cuentas por Cobrar, Capítulo I-Activos, de las Normas dispuestas como anexo a la Resolución N° 607 de 2016 y las normas que la modifiquen.

4. ¿Las empresas industriales y comerciales del Estado deben atender reglas especiales para el castigo de cartera?

Como ya se señaló, la normatividad contable pública no hace referencia taxativa al denominado “castigo de cartera”; sin embargo, frente a este cuestionamiento se debe tener en cuenta que le corresponde a la entidad formular una política contable donde se definan los criterios o condiciones que dan lugar a la baja en cuentas y los documentos que deben servir de soporte y los instrumentos de conciliación, considerando las eventuales diferencias justificadas entre el sistema de información contable y otras bases de datos que puedan utilizarse para continuar la gestión de cobranza y hacer el seguimiento al estado de cuenta del deudor.

5. ¿Hasta qué término de tiempo se pueden cobrar los valores que se encuentran en cartera castigada? 7. ¿Se puede financiar una cuenta que tenga valores en cartera castigada? 8. ¿Se calculan intereses de financiación y/o moratorios en una deuda que se encuentra en cartera castigada? 10. Si en el desarrollo de la financiación el usuario incumple ¿Cuál es el tratamiento contable y como se manejan los tiempos de prescripción?

De conformidad con lo señalado en el artículo 354 de la Constitución Política y el literal i) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos de contabilidad pública, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación, como máxima autoridad contable de la administración pública.

Por tanto, frente a los cuestionamientos planteados en su derecho de petición, se aclara que la CGN no tiene competencia funcional para definir asuntos de carácter administrativo y/o jurídico frente a la extinción de derechos por la prestación de servicios públicos domiciliarios; términos legales para que opere el fenómeno de la prescripción extintiva; procedimiento para negociación de la empresa con un deudor; término para adelantar la gestión de cobro de cartera que se dio de baja; obligación de otorgar algún tipo de financiación o sobre la posibilidad de cobrar intereses sobre cartera castigada.

Lo anterior, por cuanto los propósitos de la regulación contable que la CGN expide en desarrollo de su cometido estatal están orientados a determinar los criterios

reconocimiento, medición, presentación y revelación de los hechos económicos; por lo tanto, tales asuntos deben evaluarse conjuntamente entre las áreas administrativas y jurídicas de la Empresa.

Al respecto, entre otras normas, se recomienda consultar lo siguiente:

- El Artículo 4º de la Ley 87 de 1993, por la cual se establecen normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado, donde se estipula que toda entidad, bajo la responsabilidad de sus directivos, debe definir un conjunto de políticas como guías de acción y procedimientos para la ejecución de sus procesos.
- La Ley 142 de 1993, Artículos 14.9, 148 y 130 (modificado por el artículo 18 de la Ley 689 de 2001), que señalan aspectos relacionados con la facturación de los servicios públicos y la posibilidad de que las deudas derivadas de la prestación de los servicios públicos puedan ser cobradas ejecutivamente ante la jurisdicción ordinaria o por medio de la jurisdicción coactiva.
- La Ley 1066 de 2006, por la cual se dictan normas para la normalización de la cartera pública, en donde se señalan aspectos relacionados con la gestión del recaudo de cartera pública de conformidad con los principios que regulan la Administración Pública contenidos en el artículo 209 de la Constitución Política, que obliga a los servidores públicos que tengan a su cargo el recaudo de obligaciones a realizar su gestión de manera ágil, eficaz, eficiente y oportuna.
- El Decreto 4473 de 2006, mediante el cual se reglamentó el artículo 2º, numeral 1º, de la citada Ley 1066 de 2006, donde se establecen aspectos relacionados con el contenido mínimo del reglamento interno del recaudo de cartera que debieron expedir las entidades públicas mediante normatividad de carácter general, lo cual también debió hacer mención a las condiciones relativas a la celebración de acuerdos de pago.
- El Código Civil, Título XIV: “De los Modos de Extinguirse las Obligaciones y Primeramente de la Solución o Pago Efectivo”, así como la demás regulación que sobre este particular se encuentra en el ordenamiento jurídico colombiano.

El procedimiento contable cuando se da de baja una cuenta por cobrar en razón a que ha operado el fenómeno jurídico de la prescripción, se señala más adelante.

6. ¿Se puede revertir contablemente un valor en situación de castigo ante la solicitud de financiación por parte del usuario? ¿Estamos en la obligación de financiar? ¿Bajo qué

condiciones? 9. ¿Cuál es la figura adecuada para revivir una obligación que se encuentra en cartera castigada?

Como se le informó en el concepto emitido mediante radicado N° 20182000026301 de fecha 4 de abril de 2018, si al revisar las decisiones tomadas en relación con cartera incobrable, se demuestra que las provisiones que originaron la baja en cuentas se revierten, y se considera que probablemente en futuro se producirá una entrada futura de beneficios económicos a la empresa y que ello es prácticamente cierto, en tal caso la entidad debe proceder a la reincorporación de la partida a su situación financiera, reconociendo un ingreso por “recuperaciones”. A partir de ese momento, deberá aplicar el Numeral 2 del Capítulo I, Cuentas por Cobrar, de las Normas dispuestas como anexo a la Resolución N° 607 de 2016 y las normas que la modifiquen.

Ahora bien, cuando una cartera se ha desincorporado del sistema contable porque no cumple las condiciones previstas en el Marco conceptual para el reconocimiento de los hechos económicos en las empresas que no cotizan en el mercado público de valores, y que no captan o administran recursos del público, los intereses de mora que se calculen frente a esta partida tampoco representan activos para la entidad.

Por otra parte, es pertinente precisar que la regulación contable no determina la reviviscencia de obligaciones, pues ella está orientada a formular los criterios de reconocimiento, revelación y presentación de los hechos económicos, más no a regular su entorno jurídico.

Procedimiento contable relacionado con el reconocimiento del deterioro de cartera y la baja en cuentas de derechos pendiente de cobro

Para complementar lo indicado en cada una de las respuestas a los cuestionamientos planteados en su consulta, a continuación se señala el procedimiento contable para el reconocimiento del deterioro de cartera, la reclasificación a cuentas de difícil recaudo y la baja en cuentas de derechos pendiente de cobro:

- Reconocimiento del deterioro de las cuentas por cobrar

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. El deterioro se reconoce de forma separada, como un menor valor de la cuenta por cobrar, afectando el gasto del periodo.

Para reconocer el deterioro de la cartera se debe registrar el gasto que ello representa mediante un débito en la subcuenta que corresponda a la naturaleza económica de la

partida afectada, de la cuenta 5347 DETERIORO DE CUENTAS POR COBRAR, y un crédito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1386 - DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR).

No obstante, 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.

- Reclasificación a cuentas por cobrar de difícil recaudo

Una partida es de difícil cobro cuando se demuestra de manera objetiva que se presentan, entre otros criterios, condiciones tales como: (i) una mora superior a un determinado número de días en el cumplimiento de las obligaciones a cargo del deudor, de acuerdo con las políticas de gestión de cobro de la empresa; (ii) el desmejoramiento de sus condiciones crediticias del deudor; (iii) se evidencian circunstancias que impiden ejercer o continuar ejerciendo los derechos de cobro y/o, (iii) se estima que la probabilidad de recaudo es inferior a la probabilidad que ello ocurra.

La empresa debe formular una política contable donde se definan los criterios o condiciones que dan lugar a la reclasificación, los documentos que deben servir de soporte y los instrumentos de conciliación, considerando las eventuales diferencias justificadas entre el sistema de información contable y otras bases de datos que puedan utilizarse para continuar la gestión de cobranza y hacer el seguimiento al estado de cuenta del deudor.

Cuando se cumplan los criterios predefinidos por la entidad para la reclasificación de partidas pendientes de cobro a “cuentas por cobrar de difícil recaudo”, se debitará la subcuenta que corresponda a la naturaleza de la partida, de la cuenta 1385 - CUENTAS POR COBRAR DE DIFÍCIL RECAUDO, y acreditar la subcuenta y cuenta del Grupo 13-CUENTAS POR COBRAR, donde se tenga reconocida la cartera objeto de reclasificación.

- Baja en cuentas

Como se ya se le informó mediante concepto de radicado N° 20182000026301 de fecha 4 de abril de 2018, el procedimiento contable relacionado con la baja en cuentas de una cuenta por cobrar procede cuando no se cumplan las condiciones para su reconocimiento y revelación como activos de la entidad, lo cual puede ocurrir, por ejemplo, (i) cuando no es posible efectuar su cobro a través de la jurisdicción coactiva; (ii) han expirado los derechos; (iii) ha operado alguna causal relacionada con su extinción, incluida la prescripción de los derechos; o (iv) cuando no existe probabilidad de que se produzca la entrada de un flujo económico futuro a favor de la entidad.

La baja en cuentas hace referencia a la desincorporación o retiro de la situación financiera de la empresa, de los derechos sobre los cuales no existe probabilidad de recaudo, en armonía con la definición de los activos contenida en el Marco conceptual contenido en el anexo de la Resolución N° 414 de 2014.

Para garantizar la sostenibilidad de la calidad de la información contable, las entidades públicas deben aplicar lo dispuesto por la CGN en el numeral 3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible de la Resolución 193 de 2016 “por la cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable”, ciñéndose 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.

La baja en cuentas de la cartera debe efectuarse por su valor en libros, razón por la cual, en el momento en que la Entidad retire el derecho de su situación financiera, debe registrar un débito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1386 - DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR) y un crédito en las subcuentas que correspondan a la naturaleza económica de la partida, del Grupo 13- CUENTAS POR COBRAR. La diferencia, de existir, debe registrarse en la subcuenta 580423-Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar, de la cuenta 5804 FINANCIEROS.

Así mismo, cuando se hayan reconocido derechos por intereses de mora que igualmente se prevé que no serán recaudados, la Entidad debe retirar de su situación financiera las cuentas por cobrar por este concepto, debitando la subcuenta respectiva de la cuenta 1386 - DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR) y acreditando las subcuentas 138435 Intereses de mora, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR o la subcuenta respectiva, de la cuenta 1385-CUENTAS POR COBRAR DE DIFÍCIL RECAUDO. La diferencia, de existir, debe registrarse en la subcuenta 580423-Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar, de la cuenta 5804 FINANCIEROS.

Los derechos retirados de la situación financiera, si la Entidad encuentra razones para efectuar algún tipo de control, pueden ser registrados a su discreción en cuentas de orden, mediante un débito en la subcuenta 831535-Cuentas por cobrar, de la cuenta 8315-BIENES Y DERECHOS RETIRADOS y un crédito 891506 Activos retirados, de la cuenta 8915 DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Por otro lado, la Entidad debe evaluar la pertinencia de disminuir el valor de los intereses de mora que se hayan contabilizado como activos contingentes y respecto de los cuales exista una nula probabilidad recaudo. Esta disminución debe registrarse debitando la subcuenta 890590-Otros activos contingentes por contra, de la cuenta 8905-ACTIVOS

CONTINGENTES POR CONTRA (CR) y acreditando las subcuentas 819003-Intereses de mora y 819090-Otros activos contingentes, de la cuenta 8190 OTROS ACTIVOS CONTINGENTES.

- Reversión de la baja en cuentas

Si se revierten las circunstancias que originaron la baja en cuentas en un periodo contable posterior a aquel en que se efectuó el castigo o retiro de una cuenta por cobrar, y se determina que la entrada futura de beneficios económicos a la empresa ahora es prácticamente cierta, la entidad deberá debitar la subcuenta y cuenta que represente la naturaleza económica de los derechos correspondientes y acreditar la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4806-INGRESOS DIVERSOS.

Una vez efectuada la reincorporación, la entidad deberá aplicar lo señalado el Numeral 2-Cuentas por Cobrar, Capítulo I-Activos, de las Normas dispuestas como anexo a la Resolución N° 607 de 2016 y las normas que la modifiquen.

CONCEPTO No. 20182000033031 DEL 29-06-2018

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	Base normativa para determinar la evidencia objetiva de deterioro.

Doctora

NUBIA ELIANA GARCÍA MONSALVE
Directora de Contabilidad
Lotería de Medellín
Medellín -Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550002492-2, del día 12 de junio de 2018, en la cual indica que el concepto de evidencia objetiva en relación a las cuentas por cobrar no se encuentra descrito en la Resolución N° 414 de 2014, por lo cual solicita si es posible tener en cuenta la definición establecida dentro de las NIIF para Pymes y sus decretos reglamentarios.

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

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014, señala:

“4.1.2 Representación fiel

Para ser útil, la información debe representar fielmente los hechos que pretende representar además de representar los hechos relevantes. Para ser una representación fiel, una descripción debe ser completa, neutral y estar libre de error. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexas a la Resolución N° 414 de 2014 y modificadas por la Resolución N° 607 de 2016, en el Capítulo I. Activos, señalan:

“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. (...)

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

6. 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. (...)

15. 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, 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 siguiente cuenta:

“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).” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones expuestas anteriormente, 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 y modificadas por la Resolución N° 607 de 2016, indican que las cuentas por cobrar presentan evidencia objetiva de deterioro del

valor cuando se observa incumplimiento reiterativo de los pagos por parte del deudor para con la Empresa, así como cuando se tiene un desmejoramiento en las condiciones crediticias que en principio permitieron se genera la cuenta por cobrar y adicionalmente respaldan las deudas del tercero.

Por lo anterior, la Empresa ha de acogerse a estas dos circunstancias como los hechos que indican que se está presentando un deterioro en las cuentas por cobrar de la Empresa y no es viable recurrir a los desarrollos normativos contenidas en las NIIF para Pymes y sus decretos reglamentarios.

CONCEPTO No. 20182000033101 DEL 29-06-2018

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	Castigo de cuentas por cobrar cuando se generan costos mayores frente a los beneficios a recibir. Montos que se pueden castigar sin que se cause detrimento patrimonial.

Doctor
LUIS OSCAR GALVES MATEUS
Agente especial interventor
Hospital Departamental de Villavicencio
Villavicencio

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550002260-2 de 24 de mayo de 2018, en la cual formula que en cumplimiento de la Ley 1797 de 2016 y de la Resolución N°6066 emanada del Ministerio de Salud y Protección Social, las cuales establecen la aclaración de cuentas y saneamiento contable de las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud, el Hospital Departamental de Villavicencio desde el año 2016 inició el proceso circularizando a las empresas responsables de pago, con el objetivo de adelantar la depuración, conciliación y acuerdos de pago.

Señala que con la mayoría de entidades territoriales ha sido efectivo el proceso de aclaración de las cuentas, pero con otras no ha sido posible por diferentes razones.

De acuerdo con lo expuesto pregunta si el Hospital puede castigar algunos montos que por costo beneficio resulta más oneroso la notificación trimestral y el desplazamiento hacia las entidades para lograr la efectividad en el reconocimiento de la deuda, y hasta que monto se puede castigar cuentas por cobrar de difícil cobro sin que cause un detrimento económico para la Institución.

CONSIDERACIONES

El artículo 9 de la Ley 1797 de 2016, expresa lo siguiente:

Artículo 9°. Aclaración de Cuentas y Saneamiento Contable.

Las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud, las Entidades Promotoras de Salud del Régimen Subsidiado y del Contributivo, independientemente de su naturaleza jurídica, el Fosyga o la entidad que haga sus veces y las entidades territoriales, cuando corresponda, deberán depurar y conciliar permanentemente las cuentas por cobrar y por pagar entre ellas, y efectuar el respectivo saneamiento contable de sus estados financieros.

El Ministerio de Salud y Protección Social establecerá las condiciones, términos y fechas referidos al proceso de glosas aplicadas por las Entidades Promotoras de Salud y demás entidades obligadas a compensar, asociadas a la prestación del servicio de salud.

El saneamiento contable responsabilidad de las IPS y EPS, según el caso, deberá atender como mínimo lo siguiente: a) Identificar la facturación radicada; b) Reconocer y registrar contablemente los pagos recibidos, las facturas devueltas y las glosas; y las actas de conciliación que resulten del acuerdo obligatorio y definitivo de las partes y en las que actué la Superintendencia Nacional de Salud de oficio o a solicitud. c) Realizar la conciliación contable de la cartera, adelantar la depuración y los ajustes contables a que haya lugar, para reconocer y revelar en los Estados Financieros los valores; d) La cartera irrecuperable, como resultado de la conciliación y depuración contable, que no se encuentre provisionada, deberá reclasificarse a cuentas de difícil cobro, provisionarse y castigarse en el ejercicio contable en curso, según corresponda; e) Depurar la cartera originada en derechos u obligaciones inexistentes que carezcan de soporte y/o que ya hayan sido pagadas por mecanismos tales como el giro directo, compra de cartera, créditos blandos, entre otros; f) Castigar la cartera cuando evaluada y establecida la relación costo-beneficio de la gestión de cobro resulte más oneroso adelantar dicho cobro. El Gobierno nacional reglamentará la materia; (...)"

Así mismo la Resolución N° 6066 de 2016, expedida por el Ministerio de Salud y Protección Social, dispone lo siguiente:

Artículo 1. Objeto. La presente resolución tiene por objeto establecer las condiciones, términos y fechas en que se debe desarrollar el proceso de glosas, la aclaración de cuentas y la depuración contable de las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud, Entidades Promotoras de Salud y las Entidades Responsable de Pago -ERP en el marco de las normas vigentes expedidas en materia contable por la Contaduría General de la Nación o por los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo y los principios contables que rigen la materia.

Parágrafo: Entiéndase por Entidades Responsables de Pago - ERP las Entidades Promotoras de Salud -EPS del Régimen Subsidiado y del Contributivo, independientemente de su naturaleza jurídica, el FOSYGA o la entidad que haga sus veces y las entidades territoriales.

Artículo 2. Depuración contable permanente y sostenible. La información contable de las entidades a que se refiere la presente resolución es su responsabilidad y debe reflejar la realidad financiera, económica y social conforme a la normatividad contable vigente, en consecuencia, las -ERP e -IPS deberán adelantar de manera permanente todas las gestiones administrativas para depurar las cuentas por pagar, cuentas por cobrar, consignaciones pendientes por identificar, glosas y convenios sin liquidar que correspondan al pago de servicios de salud, en los estados financieros como en los demás reportes contables y de cartera obligados a presentar, de tal forma que estos sean confiables y razonables.

Adicionalmente, el numeral 3.2.15 del anexo de la Resolución N° 193 de 2016, mediante la cual la CGN expidió el “Procedimiento para la evaluación del control interno contable”, señala lo siguiente:

“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

- a. Obligaciones reconocidas sobre las cuales no existe probabilidad de salida de recursos, que incorporan beneficios económicos futuros o potencial de servicio;
- b. Obligaciones reconocidas que han sido condonadas o sobre las cuales ya no existe derecho exigible de cobro;
- c. 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.” (Subrayados fuera de texto)

Ahora bien, el Marco conceptual para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, estable:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

Las características cualitativas de la información financiera de propósito general constituyen los atributos que debe tener la misma para que sea útil a los usuarios. (...)

4.1.1 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. (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, la Ley 610 de 2000, en sus Artículos 3º y 6º, señala:

“Artículo 3º. Gestión fiscal. Para los efectos de la presente ley, se entiende por gestión fiscal el conjunto de actividades económicas, jurídicas y tecnológicas, que realizan los servidores públicos y las personas de derecho privado que manejen o administren recursos o fondos

públicos, tendientes a la adecuada y correcta adquisición, planeación, conservación, administración, custodia, explotación, enajenación, consumo, adjudicación, gasto, inversión y disposición de los bienes públicos, así como a la recaudación, manejo e inversión de sus rentas en orden a cumplir los fines esenciales del Estado, con sujeción a los principios de legalidad, eficiencia, economía, eficacia, equidad, imparcialidad, moralidad, transparencia, publicidad y valoración de los costos ambientales.

Artículo 6°. Daño patrimonial al Estado. Para efectos de esta ley se entiende por daño patrimonial al Estado la lesión del patrimonio público, representada en el menoscabo, disminución, perjuicio, detrimento, pérdida, uso indebido o deterioro de los bienes o recursos públicos, o a los intereses patrimoniales del Estado, producida por una gestión fiscal antieconómica, ineficaz, ineficiente, inequitativa e inoportuna, que en términos generales, no se aplique al cumplimiento de los cometidos y de los fines esenciales del Estado, particularizados por el objetivo funcional y organizacional, programa o proyecto de los sujetos de vigilancia y control de las contralorías. Dicho daño podrá ocasionarse por acción u omisión de los servidores públicos o por la persona natural o jurídica de derecho privado, que en forma dolosa o culposa produzcan directamente o contribuyan al detrimento al patrimonio público.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las disposiciones del gobierno nacional y la regulación contable expuesta en las consideraciones, le corresponde a la Entidad adelantar las gestiones administrativas necesarias para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel definidas en el marco conceptual para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público anexo a la Resolución N° 414 y sus modificaciones.

La regulación expedida por la CGN sobre depuración contable no establece como causal para la baja en cuentas la relación costo beneficio. Por tanto las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud y las Entidades Promotoras de Salud deberán atender lo dispuesto en la Ley 1797 de 2016, cuando se evalúe y establezca que la gestión de cobro resulte más oneroso adelantar dicho cobro, es decir cuando determine que no se obtendrá ningún beneficio y por el contrario, se generará un desgaste administrativo y erogaciones significativas, podrán hacer uso de esta causal para proceder a excluir las cuentas por cobrar de la contabilidad.

Adicionalmente, no es competencia de la Contaduría General de la Nación determinar los montos que se pueden castigar ni establecer cuando se configuración detrimento

patrimonial, pues ello lo califican las Contralorías, en ejercicio de sus funciones de fiscalización y atemperados a lo dispuesto en los artículos 3 y 6 de la Ley 610 de 2000, conductas que se configuran por la actuación de los servidores públicos, independientemente de si se han o no depurado los estados contables de una entidad pública.

CONCEPTO No. 20182000045521 DEL 10-09-2018

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	Subcuenta para reconocer el pasivo por la compra de energía y utilización de las redes del Sistema de Transmisión Nacional (STN)

Doctora
GLADYS MEJIA GUERRERO
Líder de Contabilidad
Electrificadora del Meta S.A E.S.P
Villavicencio - Meta

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550003445-2 del 21 de agosto de 2018, en la cual solicita concepto sobre la utilización de subcuenta 240101-Adquisición de bienes y Servicios y la subcuenta 249051-Servicios públicos del Catálogo General de Cuentas Resolución 139 del 2015, en los siguientes términos:

“Actualmente la Electrificadora del Meta SA. E.S.P. dentro del cumplimiento de su objeto social realiza operaciones de compra de energía y utilización de las redes del Sistema de Transmisión Nacional (STN) y del Sistema de Transmisión Regional (STR) con distintas empresas directamente como Empresas Públicas de Medellín (EPM), Intercolombia SA. E.S.P. entre otras o a través del intermediario XM Compañía de Expertos en Mercados SA. E.S.P.

El registro contable de la cuenta por pagar en el momento de la causación del hecho económico que atañe a dichas transacciones es reconocido en la subcuenta 240101 - Bienes

y servicios atendiendo la dinámica y descripción del Catálogo General de Cuentas V4 de la Resolución 139 del 2015 (...).

Durante el proceso de conciliación de los valores reportados en el formulario CGN2015 002 OPERACIONES RECIPROCAS CONVERGENCIA, se ha detectado una diferencia persistente con las entidades a las cuales la Electrificadora del Meta SA. E.S.P. le compra energía o hace uso de las redes del STN y STR, como EPM e Intercolombia SA. E.S.P.

Estas entidades registran el hecho económico en la subcuenta 131801 - Servicio de energía siguiendo lo prescrito en la dinámica y descripción del Catálogo General de Cuentas: “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”

La causa de la diferencia radica en la no correlación de la subcuenta 131801 y 240101 en las reglas de eliminación. Efectuando la consulta para que se verificara el problema por parte del Área de consolidación de la Contaduría General de la Nación se emitió respuesta proveniente de esta dependencia según radicado CGN N°20183000022151 en donde se indicaba que la subcuenta correlativa de la subcuenta 130801- Servicio de energía era la subcuenta 249051- Servicios públicos.

(...)

Por lo tanto, si se quieren seguir las descripciones y dinámicas del Catálogo General de Cuentas no es coherente que la Electrificadora del Meta SA. E.S.P. registre en la subcuenta 249051 - Servicios públicos lo que corresponde a la obligación contraída por el servicio prestado por EPM o Intercolombia SA. E.S.P. en vista de que estos últimos son proveedores.

No obstante y teniendo en cuenta el contexto expuesto anteriormente se requiere de su orientación técnica contable para atender las siguientes preguntas y lograr una solución a las diferencias que se vienen presentando en el informe de Operaciones Recíprocas:

a) ¿Debe la Electrificadora del Meta SA. E.S.P. seguir registrando en la subcuenta 240101- Bienes y servicios la cuenta por pagar por compra de energía o por el servicio de uso del Sistema de Transmisión Nacional (STN) y Sistema de Transmisión Regional (STR) prestados por las empresas proveedoras de estos?

b) De darse una respuesta negativa frente a la anterior pregunta, ¿en cuál subcuenta se debe registrar la cuenta por pagar?

Es correcto que las empresas proveedoras de la energía en bloque o del servicio de uso del Sistema de Transmisión Nacional (STN) y del Sistema de Transmisión Regional (STR) a la

Electrificadora del Meta SA. E.S.P. y otras empresas comercializadoras de energía registren la cuenta por cobrar en la subcuenta 131801-Servicio de energía?.”

En los siguientes términos se resuelve la consulta:

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, anexas a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, en el Capítulo II. Pasivos, señala:

“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. (...)

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 las siguientes cuentas:

“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.”(Subrayado fuera de texto)

2490 - OTRAS CUENTAS POR PAGAR

DESCRIPCIÓN: Representa el valor de las obligaciones contraídas por la empresa, en desarrollo de sus actividades diferentes a las enunciadas en las cuentas anteriores. (...)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, las erogaciones que surjan en el desarrollo de la compra de energía y servicios propios de la ejecución de su actividad

misional como prestadora del servicio de energía, deberán registrarse en la subcuenta 240101-Bienes y Servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES.

La subcuenta 249051-Servicios públicos se utiliza para registrar las cuentas por pagar por concepto de servicios públicos adquiridos por las entidades públicas, no como prestadoras de algún servicio público, sino como consumidoras finales de estos, para solventar las diversas actividades misionales que están a su cargo.

Se remite copia de este concepto a la Subcontaduría de Consolidación de la información para los fines pertinentes.

CONCEPTO No. 20182000046121 DEL 12-09-2018

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Cuentas por cobrar Otros Ingresos
	SUBTEMAS	Tratamiento contable para el reconocimiento de ingresos obtenidos en Contrato de Asociación a Riesgo Compartido, y reconocimiento de gastos generados en Acuerdos de facturación conjunta.

Doctora

MAILYN MILANYELA MUÑOZ ALVERNIA

Contadora

E.S.P. Empresa Municipal de Aseo - Floridablanca

Floridablanca - Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550002476-2, del día 08 de junio de 2018, ampliada con la entrega de los convenios por medio del radicado N° 2018550003164-2 del día 01 de agosto de 2018, en la cual solicita se indique el tratamiento contable que debe realizar la Empresa para las siguientes transacciones:

“1. La EMAF E.S.P. en el año 2007 firmó contrato No. 069 con un operador privado para que fueran ellos quienes realizaran la operación del servicio, dentro de las cláusulas del mismo

se estipulo que el recaudo del servicio de aseo de la EMAF sería del 8% y el 92% del operador privado, igualmente se condiciono que los gastos de manejo de comercialización de facturación los asumiría el operador privado.

a. ¿Se debe reconocer el gasto de manejo de comercialización de facturación, cuando según contrato No. 069 de operación compartida, es el operador privado quien se desprende de beneficios económicos, así la factura se emita a nombre de la EMAF E.S.P.?

2. La facturación del servicio se encuentra contratado con el Acueducto Metropolitano de Bucaramanga S.A. Cod. 239868001, y ellos se encargan de realizar el respectivo giro a la EMAF el 8% y al operador privado el 92%.

a. ¿Debo reconocer el ingreso por el 92% del operador?

b. ¿Cuál sería el reconocimiento de estas transacciones dentro del formato de operaciones recíprocas?”

De acuerdo a comunicación telefónica realizada con la Doctora Mailyne Milanyela Muñoz, informa que la EMAF E.S.P. tiene los contratos separados con el Acueducto Metropolitano de Bucaramanga S.A. y con el operador privado, pero entre estas entidades no cuentan con un contrato que las relacione por los servicios ya contratados con la EMAF E.S.P. De igual manera nos indica que el problema presentado en el reporte de operaciones recíprocas corresponde a los valores presentados entre el Acueducto Metropolitano de Bucaramanga S.A. y la EMAF E.S.P., más no por las cuentas empleadas.

Así mismo, en comunicación telefónica posterior se realizó la solicitud de información complementaria para dar claridad a contradicciones encontradas en el Contrato de Asociación a Riesgo Compartido firmado entre la EMAF E.S.P. y el operador privado, solicitud que fue atendida por medio de correo electrónico el día 30 de agosto con el envío del Otrosí hecho al contrato antes mencionado.

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

CONSIDERACIONES

El Contrato de Asociación a Riesgo Compartido para la prestación de los servicios de barrido, recolección, y transporte de residuos sólidos en el Municipio de Floridablanca, indica:

“Entre los suscritos, de una parte la **EMPRESA MUNICIPAL DE ASEO, ALCANTARILLADO Y ACUEDUCTO DE FLORIDABLANCA ESP - E.M.A.F. E.S.P.**, ..., entidad que para efectos del presente contrato de denominara indistintamente la **EMAF y/o E.M.A.F. E.S.P.** y por la otra,

FLORIDABLANCA MEDIO AMBIENTE S.A. ESP, ..., quien en adelante se denominará **EL ASOCIADO**, hemos acordado celebrar el presente contrato. (...)

CONSIDERACIONES PRELIMINARES (...)

6. Que la E.M.A.F. E.S.P. como titular del servicio de aseo en el municipio de Floridablanca, continúa a cargo de la gestión financiera y comercial del servicio, con el fin de garantizar la eficiencia de los procesos de facturación y recaudo tarifario, el manejo de catastro de los usuarios y el manejo de cartera pero el asociado apoyará permanentemente en su calidad de operador, en la gestión comercial. (...)

CLÁUSULA SEGUNDA - OBJETO. Por el presente contrato el ASOCIADO se obliga con la E.M.A.F. E.S.P. a ampliar la cobertura y garantizar la eficiente, continua y segura prestación del servicio de aseo en el municipio de Floridablanca y en las zonas urbanas que determinen las partes, estando a cargo del asociado la obtención de los recursos financieros que se estimen convenientes para la financiación del objeto común del contrato, suministrando los recursos humanos y técnicos necesarios para operar los servicios de recolección, barrido y transporte de los residuos sólidos en el municipio de Floridablanca. Por su parte LA E.M.A.F. E.S.P., se obliga con el ASOCIADO a suministrarle información comercial e identificación de usuarios para que opere tales servicios y el recaudo tarifario correspondiente, exceptuando el porcentaje de comisión administrativa que le corresponde según los términos de este contrato.

La operación de tales servicios se ejecutará por parte del ASOCIADO con sujeción a lo establecido en la normatividad vigente, acorde con los requerimientos técnicos y ambientales de las Entidades competentes y bajo su riesgo y responsabilidad.

En desarrollo del objeto de este Contrato las partes contribuirán a la obtención de resultados que permitan la permanencia, consolidación y penetración de EMAF en el mercado de usuarios del servicio de aseo público domiciliario en el área de influencia de Floridablanca, y el área metropolitana de Bucaramanga, con el aporte de los recursos financieros, técnicos y humanos por parte del Asociado.

El servicio público de aseo urbano en el Municipio de Floridablanca será prestado por la E.M.A.F. E.S.P. con el apoyo del ASOCIADO, de conformidad con las obligaciones y aportes particulares que cada uno de ellos asume de manera individual de conformidad con lo estipulado en las cláusulas quinta y sexta de este Contrato, para garantizar la prestación del servicio en los componentes de Recolección, barrido y limpieza de vías y áreas públicas; Transporte de los residuos sólidos hasta el sitio de disposición final; Gestión Comercial y Financiera del Servicio, siendo imperativo para el Asociado la realización de las tareas de mercadeo por cuenta de E.M.A.F. E.S.P., tendientes a ampliar el número de usuarios y en

todo caso impedir, con excelente servicio y dentro del marco estrictamente legal, la disminución del catastro de estos en la E.M.A.F. E.S.P. (...)

Los activos, equipos, maquinaria, camiones de recolección de residuos sólidos y demás instrumentos que ponga a disposición a cualquier título EL ASOCIADO para el cumplimiento del objeto del presente Contrato, son de su exclusiva propiedad y/o titularidad, por lo que la E.M.A.F. E.S.P. no tendrá ningún derecho de uso, goce y/o disfrute de los mismo, ni responsabilidad alguna, hasta finalizar la ejecución del presente Contrato. A la finalización del contrato el Asociado se obliga a transferirle los mismos, a título gratuito a la E.M.A.F. E.S.P., dentro del plazo de un mes contado desde la terminación del contrato. Se excluyen de esta obligación los equipos y activos relacionados en el anexo número tres de los términos de referencia. (...)

CLÁUSULA TERCERA - APORTES Y/O CONTRIBUCIONES DEL ASOCIADO. (...)

3.9. Administración de los recursos: EL ASOCIADO aportará el valor de la comisión fiduciaria que se causará por la administración de su retribución en un fideicomiso constituido por la E.M.A.F. E.S.P.

CLÁUSULA CUARTA - APORTES Y/O CONTRIBUCIONES DE LA E.M.A.F. E.S.P.

Con el fin de garantizar el cumplimiento del objeto del presente contrato LA E.M.A.F. E.S.P. contribuirá al objetivo con los siguientes aportes: (...)

2. Convenios de facturación conjunta: Pagará y mantendrá vigente durante todo el término de duración del presente Contrato los convenios y/o acuerdos de facturación conjunta que permitan el recaudo mensual de las tarifas que pagan los usuarios por la prestación del servicio de aseo, ya sea que se trate del catastro vigente al momento de la celebración del presente Contrato, así como de aquellos usuarios que se adiciones al Catastro Actual con la obtención de la ampliación de la cobertura.

3. Transferencia de Activos para la prestación del servicio: Transferirá a título de compraventa a favor del Asociado, la propiedad de algunos equipos que actualmente tiene destinados a la prestación del servicio público domiciliario de aseo, de conformidad con la relación descrita en el Anexo Tres de los términos de referencia. Sin embargo, por la naturaleza del presente contrato, que no es una concesión, la enajenación de activos no implica para la EMAF, perder la titularidad del servicio, y la venta de estos equipos es un negocio aislado, que no hace parte del objeto de este contrato. (...)

CLÁUSULA SEXTA - OBLIGACIONES ESPECÍFICAS DE LA E.M.A.F. E.S.P. (...)

c) Manejar y realizar en oportunidad legal los convenios sobre facturación del servicio, incluidos todos los componentes relacionados en el presente contrato, tales como recolección, barrido y limpieza de vías y áreas públicas; transporte de los residuos al sitio de disposición final y la disposición final de los residuos ordinarios.

d) Mantener durante toda la vigencia de duración del presente Contrato convenio de facturación conjunta del servicio con una ESP de acueducto o energía de la zona de influencia en que presta los servicios.

e) Ordenar a la empresa recaudadora, transferir al fideicomiso constituido para tal efecto, el porcentaje correspondiente al Asociado, de los recursos que se generen por la ejecución del contrato, y que se derivan de los ingresos obtenidos por la prestación del servicio público domiciliario de aseo y los ingresos por subsidios a que hubiere lugar; para lo cual dará la instrucción respectiva a la empresa que recauda los ingresos por el convenio de facturación conjunta y al Municipio de Floridablanca (Fondo de Solidaridad y Redistribución de Ingresos). (...)

CLÁUSULA SÉPTIMA - CUANTÍA - RETRIBUCIONES Y PORCENTAJES DE PARTICIPACIÓN DENTRO DE LOS INGRESOS

La modalidad o forma de remuneración del contrato a favor de las partes en consideración a sus porcentajes de participación, no implica afectación presupuestal ni erogación por parte de la E.M.A.F. E.S.P. por cuanto el pago de las participaciones de cada uno de los asociados bajo la modalidad de Contrato de Asociación a Riesgo Compartido se afectará con cargo al recaudo que por concepto de las tarifas del servicio público de aseo en la ciudad, deben pagar los usuarios del servicio. No obstante, en la cláusula de garantías se establecen los parámetros económicos para efectos de aseguramiento. La remuneración tendrá los mismos valores porcentuales durante el plazo de ejecución del contrato.

La retribución que obtendrá cada una de las Partes, se generará de los ingresos recibidos por la facturación y recaudo tarifario mensual del catastro de usuarios vigente al momento de la celebración de este contrato, así como del ingreso por vía de los subsidios a que haya lugar. Dineros que una vez recaudados por la entidad facturadora serán trasladados en lo que corresponde al asociado, al patrimonio autónomo constituido para tal efecto por la E.M.A.F. E.S.P., una vez descontado el valor equivalente al 3% del recaudo, que se le reconoce a E.M.A.F. E.S.P. por la administración, y el valor de la facturación.

Así las cosas, de los ingresos obtenidos por la ejecución del Contrato cada una de las partes recibirá:

a. La retribución que a la E.M.A.F. E.S.P. se le reconoce por sus aportes y cumplimiento de obligaciones, es del tres por ciento (3%) de los ingresos recibidos efectivamente por el pago de los usuarios del servicio y los subsidios a que haya lugar.

b. La retribución que recibirá el Asociado por sus aportes y cumplimiento de obligaciones, será el restante ingreso recibido por la facturación mensual del servicio y los subsidios a que haya lugar, descontada la retribución a favor de la E.M.A.F. E.S.P., el costo que suponga el convenio de facturación conjunta y la comisión fiduciaria.

La remuneración o retribución referida anteriormente, cubre los componentes del objeto del contrato. Cualquier otra actividad que asuma el Asociado en adición a las obligaciones aquí previstas, será objeto de determinación por las partes, quienes establecerán las tarifas que correspondan a cada una de estas actividades.

CLÁUSULA OCTAVA - CONDICIONES APLICABLES A LOS INGRESOS OBTENIDOS POR LA FACTURACIÓN DEL SERVICIO Y LOS PORCENTAJES DE PARTICIPACIÓN

Las partes estipulan las siguientes condiciones y reglas que aplicarán a los ingresos obtenidos por la facturación del servicio y los porcentajes de participación definidos en la cláusula anterior, así:

1. E.M.A.F. E.S.P., para garantizar la destinación de los recursos provenientes del recaudo tarifario al ASOCIADO, procederá a contratar con una Sociedad Fiduciaria, la constitución de un Patrimonio Autónomo que recibirá los recursos por parte de la entidad recaudadora que le correspondan al Asociado por concepto del presente contrato, y garantizará la debida administración de estos durante la ejecución del Contrato de Asociación a Riesgo Compartido. El valor de la comisión fiduciaria se descontará de los recursos transferidos al fideicomiso, lo cual es aceptado por el ASOCIADO irrevocablemente con la firma del presente contrato.

2. Las obligaciones de las Partes conforme al Contrato serán asumidas por cada una de ellas de manera independiente con plena autonomía financiera, técnica y administrativa, por lo que cada una de las partes asumirá sus obligaciones particulares.

3. Los gastos y costos derivados de la operación de los servicios de barrido, recolección, transporte y disposición final de residuos sólidos en el Municipio de Floridablanca en los que incurra EL ASOCIADO se imputarán como costos y gastos que afectaran y serán pagados con los recursos obtenidos del porcentaje del recaudo tarifario del servicio que a él corresponde, incluidos anticipos o pagos anticipados, intereses acumulados y demás conceptos derivados de la ejecución de las obligaciones que asume EL ASOCIADO. (...)

5. Las retribuciones a favor de cada una de las partes, así como los porcentajes de participación pactados, constituyen la suma única que se le reconocerá a cada una de las Partes por la ejecución del contrato. En su formulación se incluyen todos los costos en que incurren las Partes, tales como los administrativos, financieros, operativos, de publicidad, fiscales, amortización de inversiones efectuadas para la organización y puesta en marcha del servicio y para el cumplimiento del presente contrato y cualquier otro en el que deban incurrir las Partes de manera independiente o conjunta para la prestación del servicio, por lo que ninguna de las Partes queda obligada para con la otra Parte a pagar suma alguna adicional por concepto de la ejecución del presente Contrato. (...)" (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Otrosí al Contrato de Asociación a Riesgo Compartido para la administración, operación y prestación del servicio de aseo público domiciliario en el Municipio de Floridablanca, señala en sus cláusulas:

“CLÁUSULA TERCERA: Las partes de común acuerdo modifican el contenido de la cláusula CUARTA del contrato No. 069 del 23 de mayo de 2007, la cual queda de la siguiente manera:

CLÁUSULA CUARTA - APORTES Y/O CONTRIBUCIONES DE LA EMAF

Con el fin de garantizar el cumplimiento del objeto del presente Contrato LA EMAF contribuirá al objetivo común con los siguientes aportes: (...)

3. Convenios de facturación conjunta: La EMAF mantendrá vigente durante todo el término de duración del presente Contrato y su liquidación los convenios y/o acuerdos de facturación conjunta que permitan el recaudo mensual de las tarifas que pagan los usuarios por la prestación del servicio, ya sea que se trate del catastro vigente al momento de la celebración del presente Contrato, así como de aquellos usuarios que se adicione al Catastro Actual con la obtención de la ampliación de la cobertura. EL ASOCIADO, como beneficiario de los Convenios de Facturación, tendrá derecho a adelantar todas las gestiones que considere necesarias ante las entidades con las cuales se tengan celebrados dichos Convenios de Facturación. La EMAF informará de lo dispuesto en este numeral a la empresa ACUEDUCTO METROPOLITANO DF BUCARAMANGA SA. E.S.P. (...)

CLÁUSULA SEXTA: Las partes de común acuerdo modifican el contenido de la cláusula SEPTIMA del contrato No. 069 del 23 de mayo de 2007, la cual queda de la siguiente manera

CLÁUSULA SÉPTIMA - RETRIBUCIONES Y PORCENTAJES DE PARTICIPACIÓN DENTRO DE LOS INGRESOS

La modalidad o forma de remuneración del contrato a favor de las partes en consideración a sus porcentajes de participación, no implica afectación presupuestal ni erogación por parte

de la EMAF E.S.P por cuanto el pago de las participaciones de cada uno de los asociados bajo la modalidad de Contrato de Asociación a Riesgo Compartido se efectuará con cargo al recaudo que por concepto de las tarifas del servicio público de aseo en la ciudad, deben pagar los usuarios del servicio.

Las retribuciones que obtendrán cada una de las Partes, por la suscripción del Contrato se generarán de los ingresos recibidos por la facturación y recaudo tarifario mensual del catastro de usuarios vigente al momento de la celebración de este Contrato, así como del ingreso por vía de los subsidios a que haya lugar.

Estos ingresos estarán conformados por el recaudo mensual efectivo de la facturación del Servicio de Aseo a los usuarios del mismo, así como los subsidios a que haya lugar, fondos que ingresarán al Fideicomiso constituido por el Asociado mediante contrato de Fiducia Mercantil de que trata el contrato.

a. La retribución que recibirá el ASOCIADO por sus aportes y cumplimiento de obligaciones será, el ingreso recibido por la facturación mensual del servicio y los subsidios a que haya lugar, menos la retribución a favor de LA EMPRESA de que trata el siguiente numeral.

b. La retribución de la EMPRESA MUNICIPAL DE ASEO DE FLORIDABLANCA E.S.P. por sus aportes y cumplimiento de obligaciones se estipula en el OCHO por ciento (8%) de los ingresos efectivos por la prestación del servicio, más el costo que suponga el convenio de facturación conjunta.

Los ingresos que se estipulen a favor de cada uno de los asociados bajo la modalidad de contrato de asociación a riesgo compartido, se obtendrán con los recursos recaudados por la prestación del servicio de aseo público domiciliario, serán fijos durante el plazo de ejecución del contrato.

La remuneración referida anteriormente, cubre los componentes del objeto del contrato señalados en las cláusulas segunda y quinta del presente contrato. Cualquier otra actividad que asuma EL ASOCIADO que considerada individualmente exceda de las obligaciones previstas en el presente Contrato, será cobrada por este.

PARÁGRAFO: La retribución pactada constituye la suma única que se le reconocerá a las partes por la ejecución del contrato. En su formulación se incluyen todos los costos en que incurre cada una de las partes, tales como los administrativos, financieros, operativos, de publicidad, fiscales, amortización de inversiones efectuadas para la organización y puesta en marcha del servicio en los componentes a los cuales se obliga cada una de las partes y para el cumplimiento del presente contrato y cualquier otro en el que deba incurrir para la prestación del servicio objeto de este contrato.” (Subrayado fuera de texto)

El Convenio de Prestación de Servicios Comerciales Número 04 celebrado entre la Empresa de Aseo de Floridablanca E.S.P. “EMAF” y la Compañía del Acueducto Metropolitano de Bucaramanga S.A. E.S.P., señala:

“Entre los suscritos a saber: ... **EMPRESA DE ASEO DE FLORIDABLANCA “EMAF S.A. ESP”**, ..., y en adelante se llamará **LA EMPRESA SOLICITANTE**, y... la **COMPAÑÍA DEL ACUEDUCTO METROPOLITANO DE BUCARAMANGA S.A. E.S.P.** ..., quien en el presente Convenio se denominará **LA EMPRESA CONCEDENTE**, hemos acordado en celebrar el Convenio de Prestación de Servicios Comerciales que se registrá por lo establecido en las secciones 1.3.22 y 1.3.23 de la Resolución 151 del año 2001 expedida por la Comisión de Regulación de Agua Potable y Saneamiento Básico y en lo no previsto en ella por las siguientes cláusulas: **PRIMERA.- OBJETO.** La EMPRESA CONCEDENTE prestará a la EMPRESA SOLICITANTE los servicios comerciales derivados de la facturación conjunta del servicio de Aseo con la del servicio de Acueducto y consistente en: Registro de Suscriptores, Liquidación de tarifas, Impresión y Distribución de la factura, Recaudo, Recuperación de la cartera, modificación por novedades, generación de informes y demás actividades complementarias de la Facturación del servicio público domiciliario de Aseo que preste a sus usuarios LA EMPRESA SOLICITANTE, en el Área Metropolitana de Bucaramanga. (...) **TERCERA. VALOR.** Teniendo en cuenta la indeterminación del valor del presente convenio y la dificultad para establecerlo, las partes acuerdan, para efectos fiscales y de legalización fijar la suma de **DIECISEIS MILLONES DE PESOS (\$16.000.000.00)** moneda corriente, más el valor correspondiente al impuesto al valor agregado IVA; pero el valor real del convenio es el que resulte de multiplicar el precio unitario pactado como contraprestación es decir, la suma de quinientos diecinueve pesos con noventa y seis centavos (\$519.96) más el IVA, por el número de facturas emitidas. **PARAGRAFO PRIMERO.** Este valor se ajustará mensualmente en el 0.6162%, equivalente al valor anual del IPC del año 2001 certificado por el DANE, en adelante se actualizará de la misma forma sobre la base del IPC del año anterior. **PARAGRAFO SEGUNDO.** Las actividades externas a **LA EMPRESA CONCEDENTE** o que sean tercerizadas por ésta, tales como impresión y distribución de facturas y recaudo en bancos que sufran modificación en sus costos afectarán directamente el valor del presente convenio. **CUARTA. FORMA DE PAGO.** La EMPRESA SOLICITANTE pagará a la EMPRESA CONCEDENTE el valor que resulte de multiplicar el número de facturas emitidas en el mes por el valor unitario acordado por factura, mediante la modalidad de descuento directo sobre los recaudos efectuados por la EMPRESA CONCEDENTE, por lo que la EMPRESA CONCEDENTE queda autorizada expresamente para realizar los descuentos a que haya lugar por este concepto, directamente de los dineros recaudados. **QUINTA. RECAUDOS.** **LA EMPRESA CONCEDENTE** recaudará en sus cuentas, bajo su propio riesgo y absoluta responsabilidad, el valor pagado por la totalidad de la factura conjunta emitida. Bien sea mediante el pago en sus cajas, CIS, Entidades Financieras, Cooperativas, Almacenes de Cadena y demás Centros de recaudo debidamente autorizados. **PARAGRAFO.** Por lo anterior, el usuario sólo podrá realizar el pago de forma independiente, es decir, el valor correspondiente exclusivamente al servicio

público de Aseo directamente en la Tesorería de las instalaciones de la **EMPRESA SOLICITANTE** cuando se suscite petición, queja o recurso debidamente interpuesto ante la **EMPRESA SOLICITANTE**. **SEXTA. GIROS.** La EMPRESA CONCEDENTE girará a la EMPRESA SOLICITANTE el valor neto de los recaudos por el servicio de Aseo en la siguiente forma: Un primer giro como anticipo, equivalente al 40% del promedio mensual de los recaudos de los últimos tres (3) meses, el día 10 del mes facturado. Un segundo giro por el saldo de las sumas efectivamente recaudadas en el correspondiente mes, dentro de los primeros doce (15) días calendario del mes siguiente. **PARAGRAFO.** En caso de mora o incumplimiento de las obligaciones adquiridas en virtud de esta Cláusula, la **EMPRESA CONCEDENTE** reconocerá a la **EMPRESA SOLICITANTE** intereses sobre las sumas pendientes de pago, equivalentes al interés corriente certificado por la Superintendencia Bancaria, vigente al momento del vencimiento del plazo para el pago. **SEPTIMA. RECUPERACIÓN DE CARTERA.** Los montos de los recaudos parciales o totales por concepto de la gestión de recuperación de cartera morosa, se distribuirán en forma proporcional para cada servicio, de acuerdo con la participación en el valor total de la factura recaudada. **PARAGRAFO PRIMERO.** En el evento de que LA EMPRESA CONCEDENTE adelante acciones a través de terceros para recuperar las deudas morosas por la vía extrajudicial o prejurídica, los gastos en que se incurra serán compartidos por las Empresas de acuerdo con el porcentaje de participación de la deuda de cada servicio frente al cien por ciento (100%) de la deuda cobrada. LA EMPRESA CONCEDENTE queda expresamente autorizada para deducir directamente de los dineros recaudados, estos valores y para efectos de establecer las condiciones de estos cobros y la elección de la entidad o persona que prestará el servicio en mención se requerirá previo acuerdo de LA EMPRESA CONCEDENTE y de LA EMPRESA SOLICITANTE. (...) (Subrayado fuera de texto)

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución 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. (...)

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 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 mismo.

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

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 decremento de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios de este patrimonio. (...)

6.1.5 Gastos

Los gastos son los decrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con las distribuciones realizadas a los propietarios de este patrimonio. (...)

6.1.6 Costos

Los costos son los decrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, que están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos y que dan como resultado decrementos en el patrimonio.”
(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, anexas a la Resolución N° 414 de 2014 y modificadas por la Resolución N° 607 de 2016, en el Capítulo I. Activos, señalan:

“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.”

Las anteriores normas en el Capítulo V. Otras Normas, indican:

“3. ACUERDOS DE CONCESIÓN DESDE LA PERSPECTIVA DE LA EMPRESA CONCEDENTE

1. Un acuerdo de concesión es un acuerdo vinculante, entre una empresa concedente y un concesionario, en el que este último adquiere el derecho a utilizar o explotar un activo en concesión, para proporcionar un servicio o para desarrollar una actividad en nombre de la empresa concedente, durante un periodo determinado, a cambio de una compensación por los servicios o por la inversión realizada durante el periodo del acuerdo de concesión.

2. La empresa concedente, a través del acuerdo de concesión, puede establecer que el concesionario construya, desarrolle o adquiera un activo, o que preste un servicio con sus propios activos o recursos. También puede facilitar que el concesionario preste un servicio con activos de la concedente, que mejore activos de esta, o que explote servicios o actividades reservadas a la empresa concedente. (...)

3.1. Reconocimiento y medición de activos en concesión

3. La empresa concedente reconocerá los activos en concesión, siempre y cuando: a) controle o regule los servicios que debe proporcionar el concesionario con el activo, así como los destinatarios y el precio de los mismos y b) controle, a través de la propiedad, del derecho de uso o de otra vía, cualquier participación residual significativa en el activo al final del plazo del acuerdo de concesión.

4. La empresa concedente medirá los activos construidos o desarrollados en virtud de contratos de concesión al costo, esto es, por el valor de la inversión privada, más los aportes que realice la empresa concedente, siempre que estos valores se relacionen con la construcción del activo, o con adiciones o mejoras que se hagan a este. Las adiciones y

mejoras a un activo en concesión comprenden las erogaciones que amplían sus condiciones de servicio. Por su parte, la inversión privada corresponde al valor que espera recibir el concesionario por concepto de la inversión efectuada y por su rentabilidad.

5. Con posterioridad al reconocimiento, los activos en concesión se medirán de acuerdo con lo definido en las normas de Propiedades, planta y equipo, y Activos intangibles, según corresponda. Las erogaciones tendientes a mantener las condiciones de servicio del activo se reconocerán como gasto en el resultado del periodo.

3.2. Reconocimiento y medición de pasivos asociados al acuerdo de concesión

6. Cuando la empresa concedente reconozca un activo en concesión, también reconocerá un pasivo por el valor de la inversión privada. La naturaleza del pasivo reconocido diferirá según lo establecido en el acuerdo y, por tanto, deberá observarse la esencia económica de lo pactado, en relación con la naturaleza de la contraprestación intercambiada entre la empresa concedente y el concesionario y, cuando proceda, en relación con la ley que regula el respectivo contrato.

7. Como contraprestación, acorde con los términos del contrato, la empresa concedente puede compensar al concesionario a través de diferentes modalidades: a) realizando pagos directos al concesionario (modelo del pasivo financiero); o b) autorizando, al concesionario, para obtener ingresos producto de la explotación del activo o del servicio en concesión o, para obtener ingresos producto de la explotación de otro activo generador de ingresos (modelo de concesión de derechos al concesionario).

8. Si la empresa concedente paga por la construcción, desarrollo, adquisición o mejora de un activo en concesión incurriendo en un pasivo financiero y mediante la concesión de un derecho al operador, es necesario contabilizar separadamente cada parte del pasivo total. (...)

3.2.2. Modelo de la concesión de un derecho al operador

14. Cuando la empresa concedente no tenga una obligación incondicional de remunerar (con efectivo o con otro activo financiero) al operador, por la construcción, desarrollo, adquisición o mejora de un activo en concesión o por la prestación de un servicio en concesión y, en lugar de ello, conceda, al operador, el derecho a obtener ingresos por la explotación de un activo o por la prestación del servicio, la empresa concedente contabilizará un pasivo diferido por los ingresos que surgen del intercambio de activos entre la empresa concedente y el concesionario.

15. La empresa concedente reconocerá el ingreso y reducirá el pasivo reconocido atendiendo la esencia económica del acuerdo de concesión, esto es, cuando se devengue el ingreso. (...)” (Subrayado fuera de texto)

De igual manera, 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 las siguientes cuentas:

“1323 - ACUERDOS DE CONCESIÓN

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos de cobro adquiridos por la empresa concedente, en virtud de un acuerdo de concesión, mediante el cual la empresa concedente obtiene ingresos del concesionario a cambio de: a) la cesión de los derechos de explotación de un activo en concesión, b) la cesión de los derechos de explotación para la realización de una actividad reservada a la empresa concedente y c) la contraprestación por la parte de los ingresos obtenidos por la explotación de un activo en concesión. También incluye el valor de los derechos de cobro adquiridos por el concesionario conforme a lo pactado en el acuerdo de concesión.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor del derecho a cobrar.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de los pagos recibidos.

2- 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 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. (...)

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. (...)

4809 - ACUERDOS DE CONCESIÓN

DESCRIPCIÓN

Representa los ingresos de la empresa concedente por concepto de los valores que el concesionario debe transferir a esta por: a) la cesión de los derechos de explotación de un activo en concesión, b) la cesión de los derechos de explotación para la realización de una actividad reservada a la empresa concedente y c) la contraprestación por la parte de los ingresos obtenidos por la explotación de un activo en concesión. También incluye los ingresos de la empresa concedente por la amortización del pasivo diferido. Así mismo, incluye los ingresos del concesionario conforme a lo pactado en el acuerdo de concesión.

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 los ingresos de la empresa concedente originados en acuerdos de concesión.
- 2- El valor de los ingresos del concesionario originados en acuerdos de concesión. (...)

5211 - GENERALES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores de ventas de las empresas." (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones expuestas anteriormente y a la información recibida telefónicamente por parte de la Entidad, se concluye:

1. ¿Debe reconocer el gasto de manejo de comercialización de facturación la EMAF E.S.P., cuando es el operador privado quien se desprende de beneficios económicos según contrato No. 069 de operación compartida?

De acuerdo al Contrato de Asociación a Riesgo Compartido para la prestación de los servicios de barrido, recolección, y transporte de residuos sólidos en el Municipio de Floridablanca, y al Otrosí generado a dicho Contrato, y tomando en cuenta que en el mismo se genera un contrato de concesión de derechos de explotación de una actividad reservada para la Entidad concedente, es la EMAF E.S.P. la encargada de realizar el pago a la entidad contratada para el manejo de comercialización de facturación a los clientes del servicio de aseo, aunque este gasto se encuentre a cargo del operador privado, al ser quien se desprende de beneficios económicos al efectuar el pago de dicho valor a la EMAF E.S.P.

Por lo anterior, la EMAF E.S.P. registrará el valor del gasto por facturación debitando la subcuenta 521173-Servicios, de la cuenta 5211-GENERALES, y acreditando la subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES. Al mismo tiempo debe efectuar el registro de la cuenta de cobro al operador privado como parte del contrato de concesión, debitando la subcuenta 132303-Derechos por cobrar al concesionario, de la cuenta 1323-ACUERDOS DE CONCESIÓN, y acreditando la subcuenta 480903-Contraprestación a favor del concedente, de la cuenta 4809 - ACUERDOS DE CONCESIÓN.

Al ser el Acueducto Metropolitano de Bucaramanga S.A. E.S.P. el encargado del recaudo de los recursos generados por el cobro de los servicios de aseo prestados, será esta entidad la encargada de realizar las transferencias del recaudo a los participantes del Contrato de Asociación a Riesgo Compartido, y es en el momento en que profiera el pago del recaudo en el cual la EMAF E.S.P. reconocerá el pago por el gasto de facturación, debitando la subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, y acreditando la subcuenta 132303-Derechos por cobrar al concesionario, de la cuenta 1323-ACUERDOS DE CONCESIÓN, entendiéndose que el Acueducto Metropolitano efectuara el cobro por medio de descuento de los dineros a transferir al operador privado.

2. La facturación del servicio se encuentra contratado con el Acueducto Metropolitano de Bucaramanga S.A., y ellos se encargan de realizar el respectivo giro a la EMAF (8%) y al operador privado (92%).

a. ¿Debe la EMAF E.S.P. reconocer el ingreso por el 92% del operador privado?

No corresponde a la EMAF E.S.P. el reconocimiento total de los ingresos recaudados por parte del Acueducto Metropolitano de Bucaramanga S.A. E.S.P., aunque entre estas entidades exista el convenio que indica que el beneficiario del recaudo de los dineros es la EMAF E.S.P., ya que no se estaría dando cumplimiento al principio de representación fiel de la realidad de la Entidad. Así mismo, aun cuando el contrato firmado entre la EMAF E.S.P. y Floridablanca Medio Ambiente S.A. ESP, en esencia económica no es un contrato de riesgo compartido y establece el contrato de forma explícita que no se trata de un contrato de concesión, sí reúne las condiciones de contrato de concesión de actividad reservada a la entidad concedente, adicionalmente de acuerdo a las cláusulas del contrato se observa que los bienes adquiridos, construidos y desarrollados en el contrato por parte del operador deben transferirse a la EMAF E.S.P. al final del contrato, validando de esta forma que en esencia económica sí corresponde a un contrato de concesión.

Por lo anterior, la EMAF E.S.P. reconocerá en su contabilidad la porción que le corresponde del total de los ingresos (8%) así como el valor correspondiente al gasto por manejo de comercialización de facturación a los clientes del servicio de aseo, de acuerdo a la información entregada por el Acueducto Metropolitano de Bucaramanga S.A. E.S.P., para ello los registrará debitando la subcuenta 132303-Derechos por cobrar al concesionario, de la cuenta 1323-ACUERDOS DE CONCESIÓN, y acreditando la subcuenta 480903 - Contraprestación a favor del concedente, de la cuenta 4809-ACUERDOS DE CONCESIÓN.

Una vez el Acueducto Metropolitano de Bucaramanga S.A. E.S.P. determine el pago de los recursos recaudados del cobro a los usuarios por la prestación del servicio de aseo domiciliario, la EMAF E.S.P. deberá reclasificar la cuenta por cobrar reconocida al operador privado para reconocerla al Acueducto Metropolitano de Bucaramanga S.A. E.S.P., debitando la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, y acreditando la subcuenta 132303-Derechos por cobrar al concesionario, de la cuenta 1323-ACUERDOS DE CONCESIÓN, reclasificación que se hace por el valor correspondiente al 8% de los ingresos totales, dado que la porción relacionada para el pago del gasto de facturación se deberá tratar como fue indicado en la respuesta del numeral 1.

Cuando sea efectuado el pago por parte del Acueducto Metropolitano de Bucaramanga S.A. de los recursos a la EMAF E.S.P. se debitará la subcuenta correspondiente del grupo 11-EFFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFFECTIVO, y se acreditará la subcuenta 138410 - Derechos cobrados por terceros, de la cuenta 1384 - OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

b. ¿Cuál sería el reconocimiento de estas transacciones dentro del reporte de operaciones recíprocas?”

Tomando en cuenta que el problema que existe con el reporte de operaciones reciprocas corresponde a los valores allí diligenciados, más no a las cuentas que se emplean para la entrega de la información, y de acuerdo a la respuesta de la pregunta anterior, la EMAF E.S.P. únicamente reconocerá y presentará la porción que le corresponde, 8% del total los ingresos, que recauda el Acueducto Metropolitano de Bucaramanga S.A. por el servicio de aseo.

De igual manera, la EMAF E.S.P. deberá reconocer en el reporte de operaciones reciprocas el valor correspondiente al cobro efectuado por concepto de manejo de comercialización de facturación que realiza el Acueducto Metropolitano de Bucaramanga S.A., dado que existe reciprocidad con la cuenta por pagar por parte de la EMAF E.S.P., de acuerdo a lo indicado en la respuesta indicada en el numeral 1.

CONCEPTO No. 20182000052321 DEL 10-10-2018

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 de difícil recaudo Deterioro acumulado de Cuentas por cobrar
	SUBTEMAS	Baja en cuentas de Cuentas por cobrar.

Doctora
CARMEN LUZ MARTÍNEZ BARRAZA
Gerente
ESE Centro de Salud Tota
Tota - Boyacá

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2018550003822-2 del 21 de septiembre de 2018, mediante la cual solicita concepto respecto a si puede dar de baja la cuenta por cobrar a cargo de Salud Cóndor EPS en Liquidación, cuenta que no fue reconocida en la masa de acreedores en 1ª. y 2ª instancia, como tampoco en el recurso de reposición interpuesto por la ESE Centro de Salud Tota.

Sobre el particular la entidad manifiesta,

Al respecto me permito atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

En relación con el manejo de cartera de las entidades del sector salud, la Ley N° 1797 de 2016, mediante la cual el Congreso dictó un conjunto de disposiciones para regular la operación del sistema general de seguridad social en salud y se dictan otras disposiciones, en sus artículos 1° y 9°, estableció lo siguiente:

“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 las 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 9°. Aclaración de Cuentas y Saneamiento Contable. Las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud, las Entidades Promotoras de Salud del Régimen Subsidiado y del Contributivo, independientemente de su naturaleza jurídica, el Fosyga o la entidad que haga sus veces y las entidades territoriales, cuando corresponda, deberán depurar y conciliar permanentemente las cuentas por cobrar y por pagar entre ellas, y efectuar el respectivo saneamiento contable de sus estados financieros.

El Ministerio de Salud y Protección Social establecerá las condiciones, términos y fechas referidos al proceso de glosas aplicadas por las Entidades Promotoras de Salud y demás entidades obligadas a compensar, asociadas a la prestación del servicio de salud. El saneamiento contable responsabilidad de las IPS y EPS, según el caso, deberá atender como mínimo lo siguiente:

- a) Identificar la facturación radicada.
- b) Reconocer y registrar contablemente los pagos recibidos, las facturas devueltas y las glosas; y las actas de conciliación que resulten del acuerdo obligatorio y definitivo de las partes y en las que actúe la Superintendencia Nacional de Salud de oficio o a solicitud.

- c) Realizar la conciliación contable de la cartera, adelantar la depuración y los ajustes contables a que haya lugar, para reconocer y revelar en los Estados Financieros los valores.
- d) La cartera irrecuperable, como resultado de la conciliación y depuración contable, que no se encuentre provisionada, deberá reclasificarse a cuentas de difícil cobro, provisionarse y castigarse en el ejercicio contable en curso, según corresponda.
- e) Depurar la cartera originada en derechos u obligaciones inexistentes que carezcan de soporte y/o que ya hayan sido pagadas por mecanismos tales como el giro directo, compra de cartera, créditos blandos, entre otros
- f) Castigar la cartera cuando evaluada y establecida la relación costo-beneficio de la gestión de cobro resulte más oneroso adelantar dicho cobro. El Gobierno nacional reglamentará la materia
- g) Emitir certificación de reconocimiento de deudas, de acuerdo al procedimiento establecido por el Ministerio de Salud y Protección Social.

El incumplimiento de lo aquí previsto se considera una vulneración del Sistema General de Seguridad Social en Salud y del derecho a la salud, por lo tanto, será objeto de las multas establecidas en el artículo 131 de la Ley 1438 de 2011 y demás sanciones a que haya lugar. (Subrayado fuera de texto)

Parágrafo 1°. A partir de la vigencia de la presente ley la depuración y conciliación de cuentas debe realizarse en un plazo máximo de 90 días salvo los casos en que amerite la ampliación de dicho plazo.

Parágrafo 2°. La Superintendencia Nacional de Salud deberá realizar auditorías selectivas que verifiquen el cumplimiento de lo dispuesto en este artículo.”

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

“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.

(...)

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)

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, contenidas en el Anexo de la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, en la Norma de Cuentas por Cobrar señala:

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.

(...)

2.4. Medición posterior

(...)

5. Las cuentas por cobrar serán objeto de estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias. Para el efecto, por lo menos al final del periodo contable, se verificará si existen indicios de deterioro. El deterioro corresponderá al exceso del valor en libros de la cuenta por cobrar con respecto al valor presente de sus flujos de efectivo futuros estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido). Para el efecto, se utilizará, como factor de descuento, a) la tasa de interés efectiva original, es decir, aquella computada en el

momento del reconocimiento inicial, para el caso de las cuentas por cobrar clasificadas al costo amortizado; o b) la tasa de interés de mercado, por ejemplo, la tasa de interés aplicada a instrumentos similares, para el caso de las cuentas por cobrar clasificadas al costo. El deterioro se reconocerá de forma separada, como un menor valor de la cuenta por cobrar, afectando el gasto del periodo

(...)

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.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar:

La entidad reconoce una cuenta por cobrar cuando sobre los derechos adquiridos se espera, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Si una vez agotados los recursos de ley para solicitar el pago por parte de la entidad liquidada no se espera beneficio económico alguno, estaría ante la expiración del derecho como causal para dar de baja la cuenta por cobrar, aspecto que debe ratificar el órgano de la entidad competente, acorde con las políticas que para el manejo de cartera precisa tanto la normatividad del sector salud, como la de Control interno.

Además, conforme a la normatividad aplicable a las Empresas que no Cotizan en el mercado de valores y que no Captan ni Administran ahorro del público, la empresa debe tener reconocido el deterioro por el valor total de esta cuenta por cobrar, de manera que al ordenar retirarla de la contabilidad, debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta

1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1385-CUENTAS POR COBRAR DE DIFÍCIL RECAUDO.

No obstante lo anterior, la entidad debe verificar, las políticas relacionadas con la administración de la cartera para proteger los recursos de la entidad del riesgo de incumplimiento en el pago de sus clientes, así como examinar los procesos internos en relación con la responsabilidad de los funcionarios encargados de la gestión.

CONCEPTO No. 20182000052571 DEL 10-10-2018

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público.
	TEMAS	Deudores.
	SUBTEMAS	Estimación de los flujos futuros para cálculo de deterioro de las cuentas por cobrar clasificadas al costo. Posibilidad de no utilizar valor presente en el cálculo de deterioro de las cuentas por cobrar clasificadas al costo.

Doctor
GERSON DANIEL MARÍN SUÑIGA
Líder Normas Internacionales de Información Financiera
E.S.E. Hospital Regional la Merced - Ciudad Bolívar
Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con número 2018550003618-2, del día 5 de septiembre de 2018, en la cual señala lo siguiente:

La norma emitida por la CGN, describe una dinámica para el deterioro de las cuentas por cobrar mediante la cual se utiliza la estimación de los flujos futuros de las mismas, traídos a valor presente, utilizando un factor de descuento.

“Al respecto, se debe considerar que el estándar internacional realiza una separación concreta entre lo que es una cuenta por cobrar medida al costo amortizado y una cuenta por cobrar medida al costo, esta última con la característica especial que no existe un acuerdo donde se conozca los flujos de efectivo futuros, sino que, en efecto, son acuerdos contractuales de un solo pago o transacción y que se supone de corto plazo, separación que no realiza la Contaduría dado que tanto para el cálculo del deterioro de valor de las cuentas por cobrar medidas al costo amortizado como para el cálculo del deterioro de valor de las cuentas por cobrar medidas al costo, genera un procedimiento basado en el valor presente de los flujos futuros (¿Cuál es el flujo futuro de una cuenta por cobrar medida al costo?) o, si no se tiene un acuerdo de pago, de una u otra manera deberá estimar de manera subjetiva una fecha estimada de recepción de los recursos adeudados. (...)”

Según el estándar internacional, no se debería utilizar el método de la tasa de interés efectivo para este tipo de activos financieros, dado que sería impracticable puesto que se desconocen los flujos de efectivo futuros del instrumento financiero, además, si las operaciones son generadas por una entidad del sector salud, sector que atraviesa unas particularidades sui generis, sería practicable pensar en un modelo de análisis individual, además que al no existir un mercado activo para vender el activo (factoring no es una operación aceptada con el mercado financiero para el sector salud en Colombia) la estimación del valor de venta del activo es confusa.

La consulta ante la Contaduría Pública radica en que la entidad consultante, ha previsto un modelo para las cuentas por cobrar medidas al costo provenientes de la prestación de servicios de salud con aseguradoras con conforman (Sic) el SGSSC (Sistema General de Seguridad Social en Colombia) basado en el análisis individual de las entidades aseguradoras, su situación financiera y el cumplimiento en las obligaciones, posteriormente, con base en la evaluación de las facturas emitidas, las glosas, devoluciones o recobros que puedan existir, genera una probabilidad de recuperación para dichos instrumentos, aspecto que define la diferencia del valor en libros y por ende, el reconocimiento de un deterioro de las cuentas por cobrar.

¿Este procedimiento, en el cual no se utiliza el valor presente, pero se realiza la estimación más fiable y objetiva de la recuperación del activo, podría considerarse adecuado en relación al marco normativo vigente de las entidades vigiladas por la contaduría pública de la nación?” (Subrayado fuera de texto)

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

CONSIDERACIONES

La Sentencia N° 487 de 1997 emitida por la Corte Constitucional, menciona que las decisiones en materia contable adoptadas por la CGN son de obligatorio cumplimiento para las entidades públicas, es decir, que toda la normatividad contable emitida por el Contador General goza de fuerza vinculante para estas entidades.

Por otro lado, el anexo a la Resolución N° 414 de 2014, establece lo siguiente con respecto a la medición posterior de las cuentas por cobrar en Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público:

“2.4. Medición posterior

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

Por su parte, la norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores, señala:

“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 posemplo 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.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

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

1. ¿Este procedimiento, en el cual no se utiliza el valor presente, pero se realiza la estimación más fiable y objetiva de la recuperación del activo, podría considerarse adecuado en relación al marco normativo vigente de las entidades vigiladas por la contaduría pública de la nación?

Es importante precisar que las empresas públicas colombianas no aplican las Normas Internacionales de Información Financiera expedidas por el regulador Internacional, toda vez que se deben acoger a 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 y las Sentencias de la Corte Constitucional que así lo han dispuesto.

De acuerdo con lo anterior, las empresas sujetas al ámbito de la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, deberán aplicar en su totalidad lo establecido en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran

Ahorro del Público, expedido por la CGN; en consecuencia, el Hospital Regional La Merced, deberá atender lo señalado en la medición posterior de la norma de cuentas por cobrar, en la cual se establece la utilización del valor presente aplicado a los flujos futuros estimados, para la determinación del deterioro de valor. De esta manera, si la metodología planteada por el Hospital no contempla este elemento, se entenderá que la entidad no está cumpliendo a cabalidad con la normatividad contable pública, razón por la cual deberá aplicarse una metodología para el cálculo del deterioro que cumpla con todos los elementos y criterios contemplados en la norma correspondiente.

2. ¿Cuál es el flujo futuro de una cuenta por cobrar medida al costo? ¿Si no se tiene un acuerdo de pago, la empresa deberá estimar de manera subjetiva una fecha estimada de recepción de los recursos adeudados?

Es pertinente precisar que no todas cuentas por cobrar medidas al costo son objeto de cálculo de deterioro, pues solamente se procede a ello cuando hay indicios de que tal fenómeno se vislumbra, es decir, cuando se observa incumplimiento en los pagos o se presenta desmejoramiento en las condiciones crediticias del deudor.

Ahora bien, el deterioro de valor de las cuentas por cobrar, es una estimación contable que debe realizar la empresa, utilizando las bases razonables y la información disponible para ello. Lo anterior, considerando que, las estimaciones contables miden un hecho económico del cual se tiene cierto grado de incertidumbre, que no puede medirse con precisión, pero que no por esto menoscaba la confiabilidad de la información financiera.

Así pues, la empresa debe estimar el monto que a futuro espere recuperar por el derecho que tiene con relación a las cuentas por cobrar clasificadas al costo, que presentan indicios de deterioro, y descontarlo a valor presente, independientemente de que se tengan establecidos acuerdos de pago con los deudores. El valor resultante deberá ser comparado con el valor en libros, y si este último es mayor, se tendrá que reconocer una pérdida por deterioro. Para realizar la estimación de los flujos futuros de una cuenta por cobrar, la entidad debe utilizar juicios basados en la información fiable disponible en la cual se incluye la interacción con el deudor, en técnicas o metodologías adecuadas y en la experiencia con deudores que posean características similares, por tal razón, si se utilizan los elementos mencionados para determinar dichos flujos y las fechas esperadas de pago, no se entenderá como una estimación subjetiva.

CONCEPTO No. 20182000056201 DEL 06-11-2018

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	Saneamiento de la cartera de difícil cobro en una Empresa Social de Estado.

Doctor

JOSE WILLY CASTAÑEDA PEDRAZA

Gerente

E.S.E Hospital Pedro León Álvarez de la Mesa

La Mesa Cundinamarca

ANTECEDENTES

Me refiero a sus comunicaciones radicadas en la Contaduría General de la Nación (CGN) con los N° 20185500043482, 20185500043472, 20185500043462, 20185500043452, 20185500043442, 20185500043432, 20185500043422, 20185500043412, 20185500043402, 20185500043392, 20185500043382, 20185500043372, 20185500043362, 20185500043352, 20185500043342 y 20185500043332 del 25 de octubre en el cual informa que Hospital viene adelantando un proceso de saneamiento contable en el marco del artículo 355 de la Ley 1819 de 2016, a las cuentas de difícil cobro que el Hospital tiene con las siguientes EPS.:

SALUDCOOP EPS, CAPRECOM, SALUD CONDOR S.A., EPS PROGRAMA COMFENALCO ANTIOQUIA COMFABOY EPS, SOLSALUD EPS-S S.A., CONFENALCO CUNDINAMARCA, SELVA SALUP, COMFENALCO TOLIMA, MULTIMEDICAS SALUD CON CALIDAD EPS S.A., SOLSALUD S.A, GOLDEN GROUP S.A. EPS, HUMANA VIVIR SA EPS, RED SALUD ATENCION HUMANA, INSTITUTO DE SEGUROS SOCIALES EPS, MOVILIDAD RS-EPSS13- SALUDCOOP EPS:

Solicita se le informe las acciones necesarias e indicar el marco normativo, procedimientos, formatos y pasos a seguir para adelantar el proceso de saneamiento contable

En los siguientes términos se resuelve la consulta:

CONSIDERACIONES

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

203

La Ley 1819 de 2016, establece en su Artículo 355 que:

“ARTÍCULO 355. SANEAMIENTO CONTABLE. 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” (subrayado fuera del texto).

Por su parte, la Ley N° 87 de 1993, por la cual se establecen normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado”, establece:

Artículo 4º.- Elementos para el Sistema de Control Interno. Toda entidad bajo la responsabilidad de sus directivos debe por lo menos implementar los siguientes aspectos que deben orientar la aplicación del control interno:

(...)

b. Definición de políticas como guías de acción y procedimientos para la ejecución de los procesos;” (Subrayados fuera del texto)

De otro lado, la Ley N° 1066 de 2006 "Por la cual se dictan normas para la normalización de la cartera pública y se dictan otras disposiciones", establece:

“Artículo 2º. 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, (...) (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el Decreto N° 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”.

De otro lado, la Ley N° 1797 de 2016, mediante la cual el Congreso dictó un conjunto de disposiciones para regular la operación del sistema general de seguridad social en salud y se dictan otras disposiciones, en sus artículos 1º y 9º, dispone lo siguiente:

Artículo 1º. 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 las 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 9º. Aclaración de Cuentas y Saneamiento Contable. Las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud, las Entidades Promotoras de Salud del Régimen Subsidiado y del Contributivo, independientemente de su naturaleza jurídica, el Fosyga o la entidad que haga sus veces y las entidades territoriales, cuando corresponda, deberán depurar y conciliar permanentemente las cuentas por cobrar y por pagar entre ellas, y efectuar el respectivo saneamiento contable de sus estados financieros.

El Ministerio de Salud y Protección Social establecerá las condiciones, términos y fechas referidos al proceso de glosas aplicadas por las Entidades Promotoras de Salud y demás entidades obligadas a compensar, asociadas a la prestación del servicio de salud. El saneamiento contable responsabilidad de las IPS y EPS, según el caso, deberá atender como mínimo lo siguiente:

- a) Identificar la facturación radicada;
- b) Reconocer y registrar contablemente los pagos recibidos, las facturas devueltas y las glosas; y las actas de conciliación que resulten del acuerdo obligatorio y definitivo de las partes y en las que actué la Superintendencia Nacional de Salud de oficio o a solicitud.
- c) Realizar la conciliación contable de la cartera, adelantar la depuración y los ajustes contables a que haya lugar, para reconocer y revelar en los Estados Financieros los valores;
- d) La cartera irrecuperable, como resultado de la conciliación y depuración contable, que no se encuentre provisionada, deberá reclasificarse a cuentas de difícil cobro, provisionarse y castigarse en el ejercicio contable en curso, según corresponda;
- e) Depurar la cartera originada en derechos u obligaciones inexistentes que carezcan de soporte y/o que ya hayan sido pagadas por mecanismos tales como el giro directo, compra de cartera, créditos blandos, entre otros;

- f) Castigar la cartera cuando evaluada y establecida la relación costo-beneficio de la gestión de cobro resulte más oneroso adelantar dicho cobro. El Gobierno nacional reglamentará la materia;
- g) Emitir certificación de reconocimiento de deudas, de acuerdo al procedimiento establecido por el Ministerio de Salud y Protección Social.

El incumplimiento de lo aquí previsto se considera una vulneración del Sistema General de Seguridad Social en Salud y del derecho a la salud; por lo tanto, será objeto de las multas establecidas en el artículo 131 de la Ley 1438 de 2011 y demás sanciones a que haya lugar.

Parágrafo 1°. A partir de la vigencia de la presente ley la depuración y conciliación de cuentas debe realizarse en un plazo máximo de 90 días, salvo los casos en que amerite la ampliación de dicho plazo.

Parágrafo 2°. La Superintendencia Nacional de Salud deberá realizar auditorías selectivas que verifiquen el cumplimiento de lo dispuesto en este artículo.

Parágrafo 3°. Cuando se trate de glosas por servicios prestados sin contrato, debido a falta de definición de la EAPB y que hayan sido prestados por urgencias, no se podrá castigar la cartera. En estos casos deben agotarse los mecanismos conciliatorios previstos en la normatividad vigente o en los que señale el Ministerio de Salud y Protección Social.

Parágrafo 4°. La prescripción de las obligaciones contenidas en facturas de servicios de salud solo podrá alegarse por el deudor cuando este acredite haber adelantado la gestión correspondiente para la conciliación o aclaración de cuentas.

Parágrafo 5°. Será obligación del Ministerio de Salud y Protección Social o quien haga sus veces diseñar una plataforma electrónica ágil, unificada, de fácil manejo, idónea para las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud, las Entidades Promotoras de Salud del Régimen Subsidiado y del Contributivo dispuesta para la aclaración de cuentas y saneamiento contable, conforme a Circular 30 suscrita por el Ministerio de Salud y la Superintendencia Nacional de Salud o la norma que lo modifique.” (Subrayados fuera de texto)

La citada Ley N° 1797 de 2016, en relación con la gestión de cartera, fue reglamentada por el Ministerio de Salud y Protección Social mediante la Resolución N° 1066 de 2016, en donde se establecieron las condiciones, términos y fechas para la aclaración de cuentas y saneamiento contable entre Entidades Responsables de Pago e Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud, señalando el objeto y los requerimientos frente a la depuración contable permanente y sostenible en sus artículos 1° y 2°, donde se señala lo siguiente:

“Artículo 1. Objeto. La presente resolución tiene por objeto establecer las condiciones, términos y fechas en que se debe desarrollar el proceso de glosas, la aclaración de cuentas y la depuración contable de las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud, Entidades Promotoras de Salud y las Entidades Responsable de Pago -ERP en el marco de las normas vigentes expedidas en materia contable por la Contaduría General de la Nación o por los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo y los principios contables que rigen la materia.

Parágrafo: Entiéndase por Entidades Responsables de Pago - ERP las Entidades Promotoras de Salud -EPS del Régimen Subsidiado y del Contributivo, independientemente de su naturaleza jurídica, el FOSYGA o la entidad que haga sus veces y las entidades territoriales.

Artículo 2. Depuración contable permanente y sostenible. La información contable de las entidades a que se refiere la presente resolución es su responsabilidad y debe reflejar la realidad financiera, económica y social conforme a la normatividad contable vigente, en consecuencia, las -ERP e -IPS deberán adelantar de manera permanente todas las gestiones administrativas para depurar las cuentas por pagar, cuentas por cobrar, consignaciones pendientes por identificar, glosas y convenios sin liquidar que correspondan al pago de servicios de salud, en los estados financieros como en los demás reportes contables y de cartera obligados a presentar, de tal forma que estos sean confiables y razonables.

Para este objetivo, la depuración contable debe identificar frente a bienes y derechos como obligaciones lo siguiente:

1. Valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad.
2. Derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva.
3. Derechos respecto de los cuales no es posible ejercer el cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción.
4. Derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad.
5. 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.
6. Obligaciones reconocidas sobre las cuales no existe probabilidad de salida de recursos que incorporan beneficios económicos futuros o potencial de servicio.
7. 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 haya establecido su cruce o eliminación.

Parágrafo. Los representantes legales de las instituciones son los responsables y garantes de la veracidad de la información de los Estados Financieros y demás reportes. Los revisores fiscales en el marco de sus funciones, deberán verificar el cumplimiento de la depuración contable permanente, conforme a la política establecida en cada entidad, advirtiendo a la administración sobre posibles incumplimientos.

Ahora bien, frente a la regulación contable, el Marco conceptual dispuesto por la CGN como anexo a la Resolución N° 414 de 2014, con la cual expidió el Marco normativo contable que deben atender las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, en el numeral 5. Principios de contabilidad pública, se señala:

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

También, en el numeral 6.1.1. del citado Marco conceptual, se define a los activos, indicando lo siguiente:

“6.1.1 Activos

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

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

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

normas de contabilidad establecen criterios generales que orientan la aplicación de dicho juicio profesional.

(...)

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.” (Subrayados fuera de texto)

También es necesario considerar lo establecido por la CGN en las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, dispuestas como anexo de la Resolución N° 607 de 2016, mediante la cual se modificaron las que expidió la CGN mediante Resolución N° 414 de 2014, Capítulo I Activos, numeral 2. Cuentas por cobrar, donde se señala 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.

(...)

2.4. Medición posterior

(...)

5. Las cuentas por cobrar serán objeto de estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias. Para el efecto, por lo menos al final del periodo contable, se verificará si existen indicios de deterioro. (...).

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.

(...) (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el Procedimiento para la evaluación del Control interno contable, dispuesto como anexo a la Resolución N° 193 de 2016, en el numeral 3.2.15 establece que:

“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.

(...)

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

(...)

3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible

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

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

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 del texto).

La Resolución Nº 525 del 13 de septiembre de 2016, emitida por la Contaduría General de la Nación “Por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, con relación a los documentos soporte de la contabilidad, señala:

“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. (...)

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..." (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

En atención a las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar que el artículo 355 de la Ley 1819 de 2016 hace referencia al proceso de depuración contable que deben realizar las entidades territoriales, correspondientes según el artículo 286 de la C.P., a los departamentos, los distritos, los municipios y los territorios indígenas; en tal sentido las Empresas Sociales del Estado no están contempladas como entidades territoriales, por lo tanto no están cobijadas por lo dispuesto en el artículo 355 de la Ley 1819 de 2016.

Ahora bien, por tratarse de consultas que son permeadas por los mismos fundamentos jurídicos, conceptuales y procedimentales, y en aras del cumplimiento del principio de celeridad, a continuación se señalan los lineamientos aplicables a todas ellas.

Marco Normativo para el Saneamiento contable:

El saneamiento contable de la cartera de las Empresas Sociales del Estado ESE, debe efectuarse a partir de lo ordenado en el numeral 3.2.15-Depuración contable permanente y sostenible, del anexo a la Resolución N° 193 de 2016, aunado a lo dispuesto en las siguientes normas:

- El Artículo 4º de la Ley N° 87 de 1993, por la cual se establecen normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado, donde se estipula que toda entidad, bajo la responsabilidad de sus directivos, debe definir un conjunto de políticas como guías de acción y procedimientos para la ejecución de sus procesos.
- La Ley N° 1066 de 2006, en especial lo estipulado en el numeral 1 del artículo 2º, reglamentado mediante Decreto N° 4473 de 2006, que exige la adopción de un reglamento interno para el manejo de la cartera.
- La Ley No 1797 de 2016, en donde se señalan las instrucciones para la aclaración de cuentas y saneamiento contable que deben atender las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud, las Entidades Promotoras de Salud del Régimen Subsidiado y del Contributivo, independientemente de su naturaleza jurídica, la ADRES y las entidades territoriales, cuando corresponda, quienes tienen la obligación de depurar y conciliar permanentemente las cuentas por cobrar y por pagar entre ellas, y efectuar el respectivo saneamiento contable de sus estados financieros.
- La Resolución N° 006066 de diciembre 7 de 2016, emitida por el Ministerio de Salud y Protección Social, mediante la cual se reglamentó la citada Ley No 1797 de 2016, y estableció las condiciones, términos y fechas para la aclaración de cuentas y saneamiento contable entre Entidades Responsables de Pago e Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud, señalando el objeto y los requerimientos frente a la depuración contable permanente y sostenible.

Procedimiento contable

A partir de lo dispuesto en la normatividad antes citada, una vez se haya identificado los casos objeto de depuración contable, por encontrarse circunscritos en alguna(s) de las causales contempladas en el numeral 3.2.15-Depuración contable permanente y sostenible,

del anexo a la Resolución N° 193 de 2016, a la entidad le corresponde definir internamente los parámetros a tener en cuenta para la toma de decisiones que afectan la cartera a su cargo, para lo cual se debe contar con la participación del área jurídica de esa Empresa, a efectos de matizar dentro del ordenamiento legal, las normas aplicables a cada tipología identificada.

En desarrollo de lo anterior y teniendo en cuenta que el procedimiento previsto en el anexo a la citada Resolución, prevé la opción de creación de un Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, como instancia asesora. Si se decide crear el Comité, corresponde al nivel directivo de la empresa definir el procedimiento para su conformación y condiciones de funcionamiento, por lo que se recomienda que esta instancia se encargue de la evaluación de los procesos administrativos de carácter especial relacionados con la depuración o saneamiento de la cartera.

Ahora bien, desde la perspectiva eminentemente contable, la entidad deberá atenerse a los siguientes lineamientos:

- Para efectos de la medición posterior de las partidas que conforman la cartera, la empresa debe atender lo dispuesto por la CGN en la Norma de Cuentas por cobrar, donde se señala que si la entidad encuentra evidencias objetivas de un posible deterioro de la cartera, cualquiera sea el rubro en que se encuentre clasificada la cuenta por cobrar y las causas de la posible pérdida de valor, ya sea por el desmejoramiento de las condiciones crediticias o por el incumplimiento en el plazo para efectuar el pago por parte del deudor, se debe reconocer el deterioro el cual se determina observando si el valor en libros es superior al valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados, caso para el cual la diferencia será registrada mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 5347 DETERIORO DE CUENTAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR).
- Cuando se cumplan los criterios predefinidos por la entidad para la reclasificación de partidas pendientes de cobro a “cuentas por cobrar de difícil recaudo”, se debitará la subcuenta que corresponda a la naturaleza de la partida, de la cuenta 1385 - CUENTAS POR COBRAR DE DIFÍCIL RECAUDO, y acreditar la subcuenta y cuenta del Grupo 13-CUENTAS POR COBRAR, donde se tenga reconocida la cartera objeto de reclasificación.
- Por último, para la baja en cuentas de partidas que conformen la cartera de la empresa sobre las cuales se han perdido las características para su reconocimiento como activo, dado que no existe probabilidad de recaudo, se debe 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 y cuenta que corresponda a la naturaleza de los derechos que se retiran de la situación financiera y, si se presenta una diferencia entre el valor de la partida objeto de baja en cuentas y el monto reconocido como deterioro acumulado, por este valor se reconocerá un débito en la subcuenta 580423 Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar de la cuenta 5804-FINANCIEROS.

Formatos

La CGN no ha predefinido formatos para adelantar el proceso de saneamiento contable, pues ello debe ser definido al interior de cada Empresa, atendiendo las particularidades de las partidas objeto de saneamiento, y aplicando el juicio profesional, acorde con las políticas que tenga establecidas para estructurar su sistema documental, de suerte que estos se conviertan en instrumentos idóneos que soporten y permitan la trazabilidad del proceso de saneamiento contable, en consonancia con lo dispuesto en Resolución N° 193 de 2016 sobre el Procedimiento para la evaluación del Control interno contable y el Procedimiento sobre el Proceso Contable y Sistema Documental anexo a la Resolución N° 525 de 2016.

CONCEPTO No. 20182000076251 DEL 26-12-2018

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público.
	TEMAS	Cuenta por cobrar Inventarios Otros activos Ingresos por venta de servicios Costo de ventas de servicios
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los hechos económicos derivados de la ejecución del acuerdo de concesión de servicios catastrales celebrado entre Valor + S.A.S. y el Departamento de Antioquia.

Señora
PAULA ANDREA RESTREPO GRISALES
Contadora
Valor + S.A.S.
Medellín, Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550004900-2, del día 05 de diciembre de 2018, mediante la cual manifiesta que el 02 de noviembre de 2018, la empresa Valor + S.A.S. y el Departamento de Antioquia celebraron un contrato interadministrativo de concesión para el apoyo tecnológico y operativo a la Dirección de Catastro con el fin de modernizar los servicios catastrales basados en tecnologías y servicios digitales. En el referido contrato administrativo se establece que una vez finalizado el plazo de ejecución del contrato, la empresa Valor + S.A.S. actuando como concesionario, debe realizar el proceso de reversión a favor de la concedente de la licencia de uso a perpetuidad de la solución misional de Catastro.

De conformidad con lo anterior y en cumplimiento del principio de asociación, solicita concepto en relación con los siguientes interrogantes:

1. ¿Las erogaciones que se realicen en virtud del contrato de concesión se pueden reconocer como activo en la subcuenta 197004-Concesiones y franquicias, de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES, hasta que se realice el ingreso?
2. De conformidad con el modelo financiero del proyecto de catastro, enviado en archivo adjunto a la consulta, en el cual se precisa que el plazo del acuerdo es de 15 años y el margen de todo el proyecto es del 29% ¿es pertinente registrar los ingresos y asociarles los costos proporcionalmente con un margen proyectado del 29% teniendo en cuenta que en los primeros años las erogaciones superan a los ingresos?
3. ¿Las erogaciones a las que no se les pueda asociar un ingreso permanecen indefinidamente como activo en la subcuenta 197004-Concesiones y franquicias, de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES?

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

CONSIDERACIONES:

1. Aspectos generales:

El Contrato No. 2018-CI-22-0002 celebrado entre el Departamento de Antioquia y Valor + S.A.S. el 02 de noviembre de 2018, señala:

“...SEGUNDA. NATURALEZA DEL CONTRATO. Contrato Interadministrativo de Concesión, conforme lo autorizan los artículos 2° numeral 4° literal c) de la Ley 1150 de 2007,

modificado por el artículo 92 de la Ley 1474 de 2011, artículo 2.2.1.2.1.4.4. del Decreto 1082 de 2015 y artículo 32 del numeral 4° de la Ley 80 de 1993; y demás normas que aclaren, modifiquen o complementen.

TERCERA. OBJETO DEL CONTRATO: El presente contrato tiene por objeto la Concesión para prestar el apoyo tecnológico y operativo a la Dirección del Departamento de Antioquia, con el fin de modernizar los servicios catastrales basados en tecnologías y servicios digitales.

PARÁGRAFO PRIMERO. ALCANCE. EL CONCESIONARIO prestará los servicios de apoyo tecnológico al Departamento de Antioquia a través de los siguientes componentes: (i) Transformación a un modelo de operación basado en tecnología, homologación de terceros y la creación de nuevos servicios, (ii) La modernización de la plataforma y el software base de catastro, (iii) Un modelo de prestación de Servicios digitales a la ciudadanía y (iv) Un modelo de integración con diferentes entidades. (...)

CUARTA. PLAZO DEL CONTRATO. El plazo de ejecución del contrato se establece en quince (15) años, contados a partir de la suscripción de la respectiva acta de inicio.

El plazo es el resultado del modelo financiero presentado por EL CONCESIONARIO, el cual hace parte integral del presente contrato.

PARÁGRAFO PRIMERO: Para todos los efectos legales, y en especial para la interpretación de las estipulaciones contractuales en las cuales se haga referencia a un determinado número de años de la concesión, se entenderá por ‘año’ el periodo de doce (12) meses corridos y subsiguientes, contados a partir de la fecha de iniciación de la etapa de la concesión.

PARÁGRAFO SEGUNDO: Si por causas no imputables a las partes no se logran las proyecciones establecidas en el modelo financiero, las partes podrán prorrogar el plazo del contrato. (...)

QUINTA. VALOR DEL CONTRATO: El valor del contrato es indeterminado pero determinable, en la medida que corresponde a la participación con respecto al recaudo, en los términos de la cláusula DÉCIMA QUINTA contractual. Por lo tanto, la ejecución del presente contrato no implica erogación de recursos para el CONCEDENTE. La participación en el recaudo que recibirá EL CONCESIONARIO se establece como contraprestación por las inversiones realizadas, la labor ejecuta y los medios utilizados para implementar la modernización de los servicios catastrales. La participación porcentual pactada con respecto a los recursos recaudados por los servicios actuales y los que se implementen como resultado de la ejecución del presente contrato, cuya partida proviene del recaudo que se percibe por

concepto de la tarifa que cancelan los usuarios por los servicios que tienen cobro y el recaudo de los servicios conexos derivados de la implementación.

En todo caso, el porcentaje de participación del CONCESIONARIO en los dineros que se llegaren a recaudar por la modernización y operación del catastro no hacen parte ni afectan el presupuesto del CONCEDENTE. (...)

DÉCIMA SEGUNDA. ESPECIFICACIONES TÉCNICAS. El objeto contractual deberá cumplirse de acuerdo con las siguientes especificaciones técnicas: (...)

2. Proveer un Nuevo Sistema Catastral para Antioquia el cual será configurado a la medida de Catastro de Antioquia. Teniendo en cuenta que el Departamento de Antioquia no es una 'empresa desarrollo de software', EL CONCESIONARIO debe garantizar durante el tiempo del contrato el SOPORTE Y MANTENIMIENTO Y ACTUALIZACIÓN DEL MISMO. Una vez finalizado el contrato, se entregará Licencia de uso a perpetuidad por número de usuarios ilimitados a los diferentes sistemas, programas y aplicaciones desarrollados durante este contrato. En caso de que la empresa que provee el software no pudiere seguir dando SOPORTE, MANTENIMIENTO Y ACTUALIZACIÓN AL SISTEMA CATASTRAL DE ANTIOQUIA, se compromete a entregar no sólo el software un formato ejecutable, sino también el código fuente y la licencia transmisible para la transformación de este último, como le documentación necesaria para que el Departamento de Antioquia pueda contratar con un tercero para adaptar el software a otra aplicación y otro ecosistema y así no impactar la operación catastral en el departamento de Antioquia. (Soporte: Fallas del Sistema. Mantenimiento: Ajustes por cambios de normatividad o requerimientos nuevos, Actualización: Ajustar el Sistema a nuevas tecnologías) (...)

DÉCIMA QUINTA. CONTRAPRESTACIÓN DEL CONCESIONARIO: La contraprestación para EL CONCESIONARIO se establece en un porcentaje de participación equivalente al 90% de los recursos que se perciban por concepto de las tarifas de los servicios catastrales sujetos a cobro y los conexos a éstos que se implementen derivados de la ejecución del presente contrato, sin incluir impuestos si a ellos hubiere lugar, conforme al porcentaje acordado en el modelo financiero, lo cual se instrumentará mediante el pago periódico.

La contraprestación correspondiente a que tenga derecho EL CONCESIONARIO se deducirá de los pagos que efectúen los usuarios por concepto de prestación de los servicios objeto de este Contrato; los cuales deberán ser efectuados a través de las entidades financieras con las cuales LA ENTIDAD CONCEDENTE tenga contrato. LA ENTIDAD CONCEDENTE deberá instruir a las entidades bancarias encargadas del recaudo de las tarifas que pagan los usuarios por los servicios que generan costo, así como los adicionales que se establezcan en el marco del proceso de modernización, para la entrega a favor de EL CONCESIONARIO

de Información en línea de los pagos de los servicios catastrales y ordenarles la transferencia del valor correspondiente a la porcentaje de participación de EL CONCESIONARIO en el recaudo, a las cuentas y/o fiducia que establezca el CONCESIONARIO para tal fin.

En dichas entidades, se abrirá una cuenta de recaudo a nombre del DEPARTAMENTO DE ANTIOQUIA, desde la que se distribuirán y transferirán diariamente los valores recaudados por estos conceptos.

PARÁGRAFO PRIMERO. EL CONCEDENTE, será responsable de tramitar la suscripción de los Contratos con las diferentes entidades bancarias que efectuarán el recaudo.

PARÁGRAFO SEGUNDO. En todo caso el porcentaje de participación de EL CONCESIONARIO en los dineros que se llegaren a recaudar por el apoyo a la operación y la modernización de servicios catastrales no hacen parte ni afectan el presupuesto del Departamento, ya que se trata de una cuenta de pago a terceros. (...)

VIGÉSIMA PRIMERA. ETAPA DE REVERSIÓN: Una vez finalizado el plazo de ejecución del contrato, se realizará el proceso de reversión en favor del CONCEDENTE de los siguientes componentes:

- Licencia de uso a perpetuidad de solución misional de Catastro (...) (Subrayado fuera de texto)

2. Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público:

El numeral 4.1.2 del Marco Conceptual para la preparación y presentación de la información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014, establece:

“4.1.2 Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos que pretende representar además de representar los hechos relevantes. Para ser una representación fiel, una descripción debe ser completa, neutral y estar libre de error. (...)

Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera ni de ningún otro tipo; tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o

manipulada para incrementar la probabilidad de que la información financiera se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El numeral 5 de dicho Marco Conceptual, señala, entre otros principios de contabilidad pública, los principios de Devengo y Asociación. El primero 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; esto es, cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo. El segundo estipula que el reconocimiento de ingresos está asociado con los costos y gastos en los que se incurre para producir tales ingresos.

Adicionalmente, los numerales 6.1.5 y 6.1.6 de este mismo documento, define los costos y los gastos así:

“6.1.5 Gastos

Los gastos son los decrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con las distribuciones realizadas a los propietarios de este patrimonio. (...)

6.1.6 Costos

Los costos son los decrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, que están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos y que dan como resultado decrementos en el patrimonio. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el numeral 9.2.2.2 de la Norma de inventarios, del anexo a la Resolución N° 607 de 2017, establece los costos de prestación de servicios se medirán por:

“...las erogaciones y cargos de mano de obra, materiales y costos indirectos en los que se haya incurrido y que estén asociados a la prestación de este. La mano de obra y los demás costos relacionados con las ventas y con el personal de administración general no se incluirán en el costo del servicio, sino que se contabilizarán como gasto en el resultado del periodo en el que se haya incurrido en ellos.

De manera excepcional, se reconocerán inventarios de prestadores de servicios cuando la empresa haya incurrido en costos, pero no haya reconocido el ingreso asociado, debido a que este no ha cumplido los criterios para su reconocimiento de acuerdo con la Norma de Ingresos de Actividades Ordinarias. El valor de los inventarios de un prestador de servicios se medirá por los costos en los que se haya incurrido y que estén asociados con la prestación del servicio” (Subrayado fuera de texto)

Entre tanto, el numeral 12.1 de la Norma de activos intangibles, del anexo a la Resolución N° 607 de 2017 define activos intangibles como:

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

De otro lado, 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, establece la descripción de las siguientes cuentas:

1317- PRESTACIÓN DE SERVICIOS: “Representa el valor de los derechos a favor de la empresa que se originan por la prestación de servicios, en desarrollo de sus actividades” (Subrayado fuera de texto)

1511-PRESTADORES DE SERVICIOS: “Representa el costo en que se incurre por la prestación de servicios para los cuales el ingreso no se ha reconocido, debido a que este no ha cumplido los criterios para su reconocimiento.” (Subrayado fuera de texto)

1970-ACTIVOS INTANGIBLES: “Representa el valor de 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...” (Subrayado fuera de texto)

4370- SERVICIOS INFORMÁTICOS: “Representa el valor de los ingresos causados por la empresa, por la prestación de servicios de procesamiento en computador, actualización e implementación de programas de computación sobre los cuales tenga la propiedad intelectual, entre otros.” (Subrayado fuera de texto)

4390-OTROS SERVICIOS: “Representa el valor de los ingresos causados por la empresa que provienen de la prestación de servicios diferentes a los enunciados en las cuentas anteriores.” (Subrayado fuera de texto)

6390-OTROS SERVICIOS: “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.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES:

Con fundamento en las consideraciones antes señaladas, se concluye lo siguiente:

1. El tratamiento contable de las erogaciones efectuadas por Valor + S.A.S. en virtud del acuerdo de concesión depende del servicio que esté prestando durante el plazo del acuerdo, así:

Servicios de desarrollo y mejora (CAPEX):

Las erogaciones directamente atribuibles al desarrollo y mejora del nuevo sistema catastral del Departamento de Antioquia, se reconocen debitando la subcuenta 639002-Servicios informáticos, de la cuenta 6390-OTROS SERVICIOS y acreditando la respectiva subcuenta y cuenta del pasivo o efectivo y equivalente al afectivo, según corresponda.

En cumplimiento del principio de asociación, y considerando que la contraprestación que espera recibir Valor + S.A.S. por el servicio de desarrollo y mejora del nuevo sistema catastral del Departamento de Antioquia, proviene de los recursos que se perciban por concepto de las tarifas de los servicios catastrales pagados por los usuarios, la empresa reconocerá el valor de la contraprestación a recibir por este concepto, debitando la subcuenta 197005- Derechos, de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES y acreditando la subcuenta 437002-De desarrollo e implementación de software, 4370-SERVICIOS INFORMÁTICOS.

Cuando la empresa haya incurrido en costos en el desarrollo y mejora del nuevo sistema catastral del Departamento de Antioquia, pero no sea viable registrar el ingreso asociado, debido a que este no ha cumplido los criterios para su reconocimiento de acuerdo con la Norma de ingresos de Actividades Ordinarias, dichos costos se registrarán debitando la subcuenta 151190-Otros inventarios de prestadores de servicios, de la cuenta 1511-PRESTADORES DE SERVICIOS y acreditando la respectiva subcuenta y cuenta del pasivo o efectivo y equivalente al afectivo, según corresponda.

El derecho de explotación reconocido en la subcuenta 197005-Derechos, de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES, debe amortizarse en función del plazo del acuerdo o de la variable que mejor represente el consumo de los beneficios económicos futuros derivados de la prestación de los servicios informativos conexos a los servicios catastrales, mediante un débito en la subcuenta 639090-Otros servicios, de la cuenta 6390-OTROS SERVICIOS y un crédito en la subcuenta 197505-Derechos, de la cuenta 1975-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE ACTIVOS INTANGIBLES (CR).

Servicios de operación y mantenimiento (OPEX):

Las erogaciones directamente relacionadas con la prestación del servicio informativo conexos a los servicios catastrales se deben registrar debitando la subcuenta 639090-Otros servicios, de la cuenta 6390-OTROS SERVICIOS acreditando la respectiva subcuenta y cuenta del pasivo o efectivo y equivalente al afectivo, según corresponda.

En cumplimiento del principio de asociación y con ocasión a la prestación del servicio informativo conexos a los servicios catastrales, Valor + S.A.S. debe registrar un débito en la subcuenta 131716-Servicios informativos, de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS y un crédito 439005-Servicios informativos, 4390-OTROS SERVICIOS.

Por su parte, las erogaciones directamente relacionadas con el mantenimiento del sistema catastral del Departamento de Antioquia, se deben registrar debitando la subcuenta 639002-Servicios informáticos, de la cuenta 6390-OTROS SERVICIOS y acreditando la respectiva subcuenta y cuenta del pasivo o efectivo y equivalente al afectivo, según corresponda.

Simultáneamente, Valor + S.A.S. debe registrar un débito en la subcuenta 131708-Servicios informáticos, de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS y un crédito 437090 Otros servicios informáticos, de la cuenta 4370-SERVICIOS INFORMÁTICOS.

Cuando la empresa haya incurrido en costos en el mantenimiento del sistema catastral del Departamento de Antioquia, pero no sea viable registrar el ingreso asociado, debido a que este no ha cumplido los criterios para su reconocimiento de acuerdo con la Norma de ingresos de Actividades Ordinarias, dichos costos se registrarán debitando la subcuenta 151190-Otros inventarios de prestadores de servicios, de la cuenta 1511-PRESTADORES DE SERVICIOS y acreditando la respectiva subcuenta y cuenta del pasivo o efectivo y equivalente al afectivo, según corresponda.

Con ocasión al recaudo por parte del Departamento de Antioquia de las tarifas de los servicios catastrales, la empresa debe registrar un débito en la subcuenta 138410-Derechos

cobrados por terceros, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y un crédito en las subcuentas 131708-Servicios informáticos y 131716-Servicios informativos, de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS, que se habían registrado previamente.

Con el giro de las tarifas recaudadas por parte del Departamento de Antioquia, la empresa debe registrar un débito en la subcuenta y cuenta respectiva del efectivo y equivalente al efectivo y un crédito a la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, registrada previamente.

2. En cumplimiento de la característica fundamental de Representación fiel y el principio de Devengo las erogaciones deben registrarse de forma completa, neutral y libre de error en el periodo contable en cual inciden en el resultado, por lo tanto no es pertinente asignar un porcentaje lineal para todos los períodos de duración del proyecto, sobre la base de la proporción que estos representan en el total de los ingresos al finalizar el contrato, pese a que en los primeros años las erogaciones superan a los ingresos, toda vez que la información financiera no debe estar ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios.

3. Las erogaciones que no sean directamente atribuibles a los servicios de desarrollo, mejora, operación y mantenimiento de sistema catastral del Departamento de Antioquia deben registrarse como un gasto, en consonancia con la definición de Gastos prevista en el Marco Conceptual anexo a la Resolución 414 e 2014 y sus modificaciones, razón por la cual no es pertinente registrarlas como un activo, a título de intangible, inventario u otro, en la situación financiera de la Empresa.

CONCEPTO No. 20182300058891 DEL 28-12-2018

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 Ingresos-Venta de servicios
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de contrato de cooperación, por medio del cual se externaliza el proceso de apoyo diagnóstico imagenología del Hospital Departamental de Granada E.S.E.

Doctor
JHOVANY PÉREZ GÓMEZ

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

224

Revisor Fiscal
Hospital Departamental de Granada E.S.E.
Granada, Meta

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550003909-2, del día 28 de septiembre de 2018, en la cual se solicita concepto donde se indique el momento y el valor por el cual se deben reconocer los pasivos y costos derivados del Contrato Cooperación Empresarial “Alianza Estratégica”, por medio del cual se externaliza el proceso de apoyo diagnóstico imagenología del Hospital Departamental de Granada E.S.E.

En comunicación telefónica realizada con el área contable de la Entidad, señala que en relación con la facturación de los servicios prestados en el proceso de apoyo diagnóstico de imagenología, el socio estratégico entrega al hospital la relación de facturación asociada a los servicios del periodo, y es el hospital el encargado de realizar la facturación y cobro a los terceros.

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

CONSIDERACIONES

El Contrato de Cooperación Empresarial “Alianza Estratégica” N° 828 de 2016 entre el Hospital Departamental de Granada E.S.E y el Consorcio Apoyo Diagnóstico, contempla las siguientes disposiciones:

“1). El Hospital Departamental de Granada E.S.E. cuenta con un equipo biomédico para el Proceso de Apoyo Diagnostico imagenología. El Proceso de Apoyo Diagnostico Imagenología debe entenderse como un servido para la atención de pacientes, adultos, niños, que requieren de ayudas diagnosticas de imagenología para confirmar o aclarar un diagnóstico médico, antes o durante el tratamiento de una patología determinada, con presencia permanente del personal médico especializado en radiología e imágenes diagnósticas y el componente adicional y el componente adicional con experiencia en el servicio de Imagenología tales como de tecnólogos en radiología e imágenes diagnósticas, auxiliares de enfermería. 2). El Hospital Departamental Granada E.S.E., debe garantizar el Proceso de Apoyo Diagnóstico Imagenología las 24 horas, incluyendo el servicio de resonancia magnética, teniendo en cuenta los altos costos directos e indirectos, el estudio de prefactibilidad y el estudio de mercado, prevé que la opción más conveniente es continuar con la externalización del Proceso de Apoyo Diagnóstico Imagenología a través de las diferentes herramientas jurídicas que contempla el Estatuto Interno de Contratación

de la Institución. (...) 4). Que al presente proceso se presentó una única oferta por CONSORCIO APOYO DIAGNOSTICO, representada legalmente por la doctora MARTHA LILIANA HERRERA MONJE. 5). El comité de contratación recomienda y de la calificación de la propuesta se obtiene el Oferente CONSORCIO APOYO DIAGNOSTICO es Hábil jurídica, técnica y financieramente. (...)

CLAUSULA PRIMERA. OBJETO: EXTERNALIZACION DEL PROCESO DE APOYO DIAGNOSTICO IMAGENOLOGIA DEL HOSPITAL DEPARTAMENTAL DE GRANADA E.S.E. CLAUSULA SEGUNDA: A). APORTE DEL SOCIO ESTRATEGICO:

1. Cobertura las 24 horas en el desarrollo del Proceso de Apoyo Diagnostico Imagenología respecto del personal asistencial “Especialistas (médicos radiólogos titulados), Tecnólogos en Radiología, Auxiliares de Enfermería”, conforme al Decreto 1011 de 2006, Resolución 2003 de 2014 y los anexos técnicos correspondientes o demás normas que para habilitación o acreditación expida el Ministerio de Salud y Protección Social. De igual forma, con el personal administrativo “Administrador de la Unidad Funcional de Imágenes Diagnosticas, Auxiliares Administrativos, Camilleros, Auditor, Facturador). **EL SOCIO ESTRATEGICO** garantizara el servicio de aseo, servicio de recolección de residuos hospitalarios y desechos que genere el Proceso de Apoyo Diagnostico Imagenología, del mantenimiento preventivo del Equipamiento Biomédico y de la Infraestructura Física; durante el término de ejecución del contrato de Cooperación Empresarial “Alianza Estratégica”. (...)

III. OBLIGACIONES ESPECIALES DEL SOCIO ESTATEGICO

1. El SOCIO ESTRATEGICO, deberá constituir Garantía respecto del equipamiento biomédico y varios al cien por ciento (100%) del valor dado, por el término de un año con renovación hasta por el término de ejecución de la ALIANZA ESTRATEGICA, con amparo de corriente débil, incendio, sustracción y anexos.
2. El SOCIO ESTRATEGICO, deberá constituir Garantía respecto a la Infraestructura, al cien por ciento (100%) del valor dado al inmueble donde se desarrollara el Proceso de Apoyo diagnostico Imagenología, por el término de un (1) año con renovación hasta por el término de ejecución de la ALIANZA ESTRATEGICA, con amparo incendio y anexos.
3. Garantía respecto de la Responsabilidad Civil Extracontractual de 200 SMMLV
4. Aseo general incluye elementos de aseo.
5. Mantenimiento preventivo del Equipamiento Biomédico.
6. Gases medicinales (este servicio deberá comprárselo al Hospital Departamental de Granada ESE).
7. Servicios Públicos (Energía, Agua, Alcantarillado).
8. Servicio de Teléfono, Internet Y Fotocopias.
9. Servicio de Lavandería y esterilización
10. Insumos, Medicamentos y Medicoquirúrgicos.

11. Residuos Hospitalarios; EL SOCIO ESTRATEGICO, deberá garantizar el tratamiento y la disposición final de los residuos hospitalarios que genere el Proceso de Apoyo Diagnostico Imagenología.
12. Elementos de lencería y ropería.
13. El SOCIO ESTRATEGIO deberá comprar los insumos (que se requieran para el desarrollo del proceso de apoyo diagnostico Imagenología) que el Hospital Departamental de Granada E.S.E., posea en su inventario al momento de suscribir el contrato de Cooperación Empresarial “alianza Estratégica”
14. Demás equipos para el funcionamiento del proceso.

IV. ESPECIFICACIONES GENERALES Y TECNICAS DE LA CONTRATACION

a. CARACTERISTICAS DEL PROCESO DE APOYO DIAGNOSTICO IMAGENOLOGIA. (...)

EL SOCIO ESTRATEGICO tendrá a cargo el desarrollo del Proceso de Apoyo diagnostico Imagenología; es responsable de la organización y prestación de las actividades propias del proceso, las cuales deberán ser prestadas de acuerdo a los indicadores que se establezcan por parte del Ministerio de Salud y Protección Social y por el Hospital Departamental de Granada ESE., entre otros la oportunidad en la toma de examen, oportunidad en la lectura del examen, oportunidad en el reporte y/o entrega de resultados. (...)

c. ACTIVIDADES ESPECIFICAS A DESARROLLAR DURANTE LA VIGENCIA DE LA ALIANZA ESTRATEGICA

EL SOCIO ESTRATEGICO seleccionado con su respectivo personal, deberá realizar las actividades propias del proceso de Apoyo diagnostico Imagenología que se encuentran determinadas en la normatividad vigente en el Estado colombiano.

Adicionalmente a las actividades propias de la prestación del servicio, el operador deberá garantizar las siguientes actividades:

a) Actividades Administrativas

1. Entrega de turnos por parte del personal asistencial. (...)
4. Facturación cobertura las 24 horas
5. Auditoria Concurrente a las cuentas
6. Minimización de Glosas
7. Admisión y autorización del Servicio de Imágenes Diagnosticas (...)
10. Entrega de reportes

b) Actualización y Adherencia de Guías

Revisión y actualización de guías de manejo de acuerdo a metodología institucional, sobre cronograma construido coordinadamente con el Hospital Departamental de Granada E.S.E.

En el Proceso de Auditoría Interna y Autocontrol se llevaran a cabo evaluaciones de adherencia a guías las cuales trazaran metas y mejoras que deberán ser garantizadas por el SOCIO ESTRATEGICO. El indicador de adherencia a guías institucionalizadas será del 95% y deberá garantizarse por parte del operador, en ningún caso deberá ser inferior a este porcentaje.

c) Sustentación de Auditoria y respuesta de Glosa

El SOCIO ESTRATEGICO con su grupo de trabajo, hará parte integral del grupo de sustentación de las auditorias que realicen los diferentes pagadores a la facturación presentada.

Parágrafo: El SOCIO ESTRATEGICO, garantizara el proceso de auditoría y sustentación de glosas (respuestas) al cien por ciento (100%) en lo que respecta al Proceso de Apoyo Diagnostico Imagenología. (...)

d. ACTIVIDADES GENERALES A DESARROLLAR DURANTE LA VIGENCIA DE LA ALIANZA ESTRATEGICA

Adicional a las actividades señaladas en el ítem anterior el SOCIO ESTRATÉGICO deberá tener en cuenta las actividades generales que desarrollara en la ejecución de la Alianza Estratégica y que se discriminan en:

1. Realizar la gestión del Proceso de Apoyo Diagnostico Imagenología acorde con la propuesta técnica, parte integral del contrato, y con los requerimientos establecidos en los términos de referencia.
2. Disponer del personal especializado necesario para la prestación del servicio, de acuerdo con la propuesta que será parte integral del contrato que se suscriba y tener siempre disponible el personal necesario para las eventualidades que puedan sucederse.
3. Realizar planeación, ejecución y evaluación del Proceso de Apoyo Diagnostico Imagenología.
4. Participar en el diseño y cumplimiento de los procesos, protocolos y guías del Proceso de Apoyo Diagnostico Imagenología. (...)
8. Ejecutar con plena autonomía técnica y científica el Proceso de Apoyo Diagnostico Imagenología siempre y cuando no vaya en contravía de los intereses institucionales (Hospital).
9. Realizar conjuntamente con el Hospital el proceso de facturación mediante decidida participación en la parte del proceso que le corresponda. (El SOCIO ESTRATEGICO realizará lo pertinente a la facturación inicial, toda vez que el HOSPITAL es el responsable de la

facturación del Proceso de Apoyo Diagnostico Imagenología, presentación, radicación y cobro frente a las diferentes Entidades Administradoras de Planes de Beneficios 'EAPB', teniendo en cuenta que es el HOSPITAL quien tiene los servicios habilitados).

10. Garantizar el pago oportuno de los salarios, compensaciones, honorarios, prestaciones y demás erogaciones del Talento Humano tanto asistencial como administrativo que se requiera en el Proceso de Apoyo Diagnostico Imagenología. (...)

12. Disponer del personal calificado necesario para la prestación del servicio, de acuerdo con la propuesta que presente, la cual será parte integral del contrato que se suscriba y tener siempre disponible el personal necesario para las eventualidades que puedan sucederse.

B) APOORTE DEL HOSPITAL DEPARTAMENTAL DE GRANADA ESE

I. Dotación Equipamiento Biomédico, para este efecto se tendrá en cuenta el acta de entrega realizada por el Hospital con el SOCIO ESTRATEGICO, la cual hará parte integral del presente contrato.

Parágrafo Primero: el Hospital departamental de Granada E.S.E. hará entrega al SOCIO ESTRATÉGICO, de la Dotación De Equipamiento Biomédico, la cual deberá ser devuelta al Hospital en perfecto estado de funcionamiento, salvo el deterioro normal por el uso.

Parágrafo Segundo: El SOCIO ESTRATÉGICO, garantizara la actualización del software de los equipos biomédicos, hasta la finalización del Contrato De Cooperación Empresarial "Alianza Estratégica".

Dotación Equipamientos Varios, para este efecto se tendrá en cuenta el acta de entrega realizada por el Hospital con el SOCIO ESTRATEGICO. la cual hará parte integral del presente contrato.

Parágrafo Primero: El SOCIO ESTRATÉGICO, a la finalización del Contrato de Cooperación Empresarial "Alianza Estratégica", respecto de la Dotación de Equipamiento Varios, hará reposición al cien por ciento (100%) de los elementos entregados, salvo el deterioro normal de los mismos, cambios y/o bajas que el Hospital autorice.

III Infraestructura

El área total donde se desarrolla el Proceso de Apoyo Diagnostico Imagenología, es de 369,52 metros cuadrados, esta tiene un costo de Cuatrocientos Cincuenta y Un Millones Ciento Veintidós Mil Trescientos Ochenta y Dos Pesos M/Cte. (\$451.122.382).

Parágrafo Primero: El Hospital Departamental de Granada E.S.E, hará entrega al SOCIO ESTRATÉGICO, de la infraestructura física del área aledaña a la Unidad de Imágenes

diagnosticas a satisfacción e inventariada, infraestructura que deberá ser devuelta al Hospital en perfecto estado de funcionamiento, sin perjuicio del deterioro normal por el uso.

CLAUSULA TERCERA: VALOR FISCAL DEL CONTRATO: El valor fiscal del presente contrato de cooperación empresarial “alianza estratégica” es de Cuatro Mil Millones de Pesos M/cte. \$4,000.000.000.00.

CLÁUSULA CUARTA: VALOR PRESUPUSTAL: El Valor Presupuestal del Contrato de Cooperación Empresarial “Alianza Estratégica” es de Trescientos Millones de Pesos M/cte. (\$ 300.000000,00).

CLAUSULA QUINTA: PORCENTAJE DE PARTICIPACION MENSUAL: Del cien por ciento (100%) de la facturación mensual del Proceso de Apoyo Diagnostico Imagenología del Hospital Departamental de Granada E.SE. el veintidós por ciento (22%) será para el HOSPITAL y el restante setenta y ocho por ciento (78%) para el SOCIO ESTRATEGICO.

CLAUSULA SEXTA: FORMA DE PAGO. El Hospital Departamental de Granada E.S. E, es quien tiene los servicios de imágenes diagnosticas habilitados, por tal razón es el responsable de la contratación con la Entidades Administradoras de Planes de Beneficios “EAPB”. El Hospital Departamental de Granada ES. E., es el responsable de la facturación del Proceso de Apoyo Diagnostico Imagenología, presentación, radicación y cobro frente a las diferentes Entidades Administradoras de Planes de Beneficios EAPB”., toda vez que es el Hospital quien tiene los servicios habilitados.

El Hospital Departamental de Granada ESE., cancelará al SOCIO ESTRATEGICO su porcentaje (%) de la siguiente forma: Del resultado del ejercicio, una vez se determine el valor que le corresponde al SOCIO ESTRATEGICO, es decir, el (%) acordado, el Hospital Departamental de Granada E.S.E., desembolsara al SOCIO ESTRATEGICO el setenta por ciento (70%) del valor que le corresponde a los cuarenta y cinco (45) días del cierre del proceso de facturación por parte del Hospital Departamental de Granada E.S.E., y el treinta por ciento (30%) restante al recaudo de la facturación.

Parágrafo Primero. Las glosas no aceptadas finales son asumidas en su totalidad por el SOCIO ESTRATEGICO hasta el % pactado como restante del recaudo de la facturación.

CLAUSULA SEPTIMA: PLAZO DE EJECUCION Y VIGENCIA DEL CONTRATO: El plazo de ejecución es de cinco (05) años para la “ALIANZA ESTRATEGICA”, contados a partir de la firma del acta de iniciación. La vigencia será igual al término de ejecución y cuatro (04) meses más. (...)

CLAUSULA NOVENA: SUPERVISION Y CONSEJO DIRECTIVO DE LA ALIANZA ESTRATEGICA: La supervisión del presente contrato será ejercida por parte de El HOSPITAL, a través del Subgerente de Asistencial, quién controlará su correcta ejecución y cumplimiento. EL CONSEJO DIRECTIVO DE LA ALIANZA ESTRATÉGICA, estará presidida por el Gerente del Hospital Departamental de Granada E.S.E. El Consejo expedirá su manual de funcionamiento y será el único órgano a través del cual se expidan las directrices respecto al funcionamiento del PROCESO DE APOYO DIAGNOSTICO IMAGENOLOGIA, excepto lo concerniente a la Caducidad, Interpretación Unilateral, Modificación Unilateral, Liquidación Unilateral, Terminación Unilateral Anticipada del Contrato de Cooperación Empresarial “Alianza Estratégica”. Parágrafo Primero: Las partes (HOSPITAL Y SOCIO ESTRATEGICO) podrán estar acompañadas de su grupo asesor.” (Subrayado fuera de texto)

El Código Sustantivo del Trabajo indica en su artículo 34:

“ARTICULO 34. CONTRATISTAS INDEPENDIENTES. Artículo modificado por el artículo 3o del Decreto 2351 de 1965. El nuevo texto es el siguiente:

1o) Son contratistas independientes y, por tanto, verdaderos {empleadores} y no representantes ni intermediarios, las personas naturales o jurídicas que contraten la ejecución de una o varias obras o la prestación de servicios en beneficios de terceros, por un precio determinado, asumiendo todos los riesgos, para realizarlos con sus propios medios y con libertad y autonomía técnica y directiva. Pero el beneficiario del trabajo o dueño de la obra, a menos que se trate de labores extrañas a las actividades normales de su empresa o negocio, será solidariamente responsable con el contratista por el valor de los salarios y de las prestaciones e indemnizaciones a que tengan derecho los trabajadores, solidaridad que no obsta para que el beneficiario estipule con el contratista las garantías del caso o para que repita contra él lo pagado a esos trabajadores.”

Ahora bien, el concepto emitido por el Ministerio de la Protección Social, con No. 289333 del 29 de septiembre del 2008, señala:

“... el contrato de prestación de servicios en nuestra legislación, forma parte de una amplia variedad de contratos en el cual, a criterio de los interesados y con base en las disposiciones legales existentes, se acordarán aspectos como objeto, remuneración por los servicios prestados, tiempo de ejecución de las actividades contratadas y las causas de terminación del contrato, sin que entre ellos exista una relación de carácter laboral, por lo tanto no le son aplicables las disposiciones del Código Sustantivo del Trabajo, sobre el reconocimiento y pago de la liquidación de prestaciones sociales como sucede cuando se diere la terminación de un contrato de trabajo.”

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. (...)

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. (...)

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. (...)

6.1.2 Pasivos

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

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 y modificadas por la Resolución N° 607 de 2016, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS (...)

7. ACUERDOS CONJUNTOS

1. Un acuerdo conjunto es un acuerdo que se celebra para realizar una operación conjunta o un negocio conjunto, en el cual dos o más partes mantienen control conjunto de modo

que las decisiones sobre las actividades relevantes requieren el consentimiento unánime de las partes que comparten el control.

2. La clasificación de un acuerdo conjunto como una operación conjunta o un negocio conjunto dependerá de los derechos y obligaciones de las partes con respecto al acuerdo.

7.1. Operación conjunta

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. (...)

7.2. Negocios conjuntos

7.2.1. Reconocimiento

6. 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.

7. 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. (...)

CAPÍTULO II. PASIVOS (...)

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. (...)

CAPÍTULO V. OTRAS NORMAS (...)

3. ACUERDOS DE CONCESIÓN DESDE LA PERSPECTIVA DE LA EMPRESA CONCEDENTE

1. Un acuerdo de concesión es un acuerdo vinculante, entre una empresa concedente y un concesionario, en el que este último adquiere el derecho a utilizar o explotar un activo en concesión, para proporcionar un servicio o para desarrollar una actividad en nombre de la empresa concedente, durante un periodo determinado, a cambio de una compensación por los servicios o por la inversión realizada durante el periodo del acuerdo de concesión.

2. La empresa concedente, a través del acuerdo de concesión, puede establecer que el concesionario construya, desarrolle o adquiera un activo, o que preste un servicio con sus propios activos o recursos. También puede facilitar que el concesionario preste un servicio con activos de la concedente, que mejore activos de esta, o que explote servicios o actividades reservadas a la empresa concedente.” (Subrayado fuera de texto)

De igual manera, 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 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. (...)

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.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor del pago parcial o total efectuado por cada uno de los conceptos.

2- El menor valor originado por la diferencia en cambio de las obligaciones pactadas en una moneda extranjera.

3- El valor de la obligación que se transfiere.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de las obligaciones que se adquieran por concepto de adquisición de bienes o servicios.

2- El mayor valor originado por la diferencia en cambio de las obligaciones pactadas en una moneda extranjera. (...)

4312-SERVICIOS DE SALUD

DESCRIPCIÓN

Representa el valor 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.

Se entiende por “unidad funcional”, el conjunto de procesos específicos, y los procedimientos y actividades que los componen, los cuales son ejecutados dentro de una secuencia y límites técnicamente definidos, en donde es posible visualizar, analizar e intervenir el proceso global de la venta o producción del servicio.

Por su parte, los centros de costos corresponden a la agrupación física y/o funcional de los procesos de producción donde pueden asignarse, de manera clara e independiente, recursos (físicos, tecnológicos y humanos) para la generación del servicio. (...)

6310-SERVICIOS DE SALUD

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los costos en que se incurre por la prestación de servicios de salud vendidos durante el periodo contable. (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones expuestas anteriormente, y examinado el contrato para identificar la esencia económica del mismo y con el objeto de poder determinar el procedimiento contable a aplicar, se indica:

Según lo estipulado en las cláusulas, no se configura un acuerdo conjunto entre las partes, dado que no se genera un control conjunto frente a los servicios prestados en el proceso de apoyo diagnóstico imagenología, ya que de acuerdo al numeral IV del literal a) de la cláusula segunda, es el socio estratégico el responsable de la organización, y así mismo, tendrá a cargo con su respectivo personal la prestación y el desarrollo de las actividades propias del proceso, señalando así, que es el socio el encargado de asumir los costos y valores que se desprendan del valor de la operación del servicio, actuará por cuenta propia asumiendo los riesgos asociados, con lo cual se descarta la distribución proporcional de los gastos y pasivos.

Por otra parte, tampoco se configura una concesión, en razón a que no se percibe que el socio estratégico preste los servicios a nombre del Hospital Departamental de Granda E.S.E., ni tampoco que exista una compensación al socio por la inversión realizada durante el período del contrato de cooperación.

Por tanto, las cláusulas del contrato lo permiten asociar con un contrato de prestación de servicios, toda vez que quien se beneficia de los servicios por concepto de las actividades del proceso de apoyo diagnóstico imagenología de que presta el socio estratégico es el Hospital, razón por la cual, el cobro que realiza el Hospital a las Entidades Administradoras de Planes de Beneficios "EAPB" por los servicios prestados, de acuerdo con la información entregada por parte del socio, será reconocido en su totalidad como un ingreso para el Hospital, y el pago efectuado al socio será tratado como el costo asociado al ingreso por las actividades efectuadas. Cabe resaltar que quien se encuentra asumiendo los riesgos y obligaciones de las actividades asociadas al proceso es el socio.

Por lo anterior, el Hospital realizará el registro de la cuenta por cobrar a las EAPB una vez recibida, por parte del socio, la información sobre el total de los servicios relacionados al proceso de apoyo diagnóstico imagenología, debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD, y acreditando la subcuenta 431247-Apoyo diagnóstico-Imagenología, de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD. Así mismo efectuará el registro del costo asociado al proceso, equivalente al 78% del ingreso, mediante un débito en la subcuenta 631041-Apoyo diagnóstico-Imagenología, de la cuenta 6310-SERVICIOS DE SALUD, y un crédito en la subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

Una vez el Hospital recibe los recursos por parte de las EAPB, debitará la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO, y acredita la subcuenta correspondiente de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD. En la medida en que efectúe el pago al socio estratégico debitará la subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, y acreditará la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO.

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación:
Concepto No. 20182000052321 del 10-10-2018

3.6 INVENTARIOS

CONCEPTO No. 20182000076881 DEL 28-12-2018

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público
	TEMAS	Inventarios
	SUBTEMAS	Reconocimiento de bienes faltantes y sobrantes del inventario que son compensados por los proveedores.

Doctora

MARLESBY SOTELO PUERTO

Subdirector operativo con funciones de la Dirección Financiera

E.S.E. Hospital Universitario de la Samaritana

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550004739-2, del día 21 de noviembre de 2018, en la cual indica que la Entidad realiza de manera trimestral inventarios de materiales y suministro en los almacenes de farmacia, como resultado se presentan informes de faltantes y sobrantes, los cuales son compensados con los proveedores, con productos de las mismas características y cuantía similar o igual, por lo cual solicita:

“¿De acuerdo con lo establecido en el nuevo marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores y no captan ni administran ahorro del público, es necesario incorporar responsabilidades en las cuentas de orden deudoras, teniendo en cuenta el proceso de compensación que se realiza, con el cual en el resultado no se presenta un desequilibrio en el inventario, ya que se compensan tanto en cantidad como valor?”

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

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014, 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. (...)

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 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. (...)

6.1.1 Activos

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

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexas a la Resolución N° 414 de 2014 y modificadas por la Resolución N° 607 de 2016, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS (...)

9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios, los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos 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.

2. 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

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

9.5. Baja en cuentas

29. Las mermas, sustracciones o vencimiento de los inventarios, implicarán el retiro de estos y su reconocimiento como gastos en el resultado del periodo. (...)

CAPÍTULO IV. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES (...)

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. (...)” (Subrayado fuera de texto)

De igual manera, 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 las siguientes cuentas:

“3225 - RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de ser absorbido.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de la pérdida o 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 la utilidad o excedente del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su distribución.
- 2- El valor de la pérdida o déficit absorbido 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. (...)

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. (...)

5890 - GASTOS DIVERSOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos originados en el desarrollo de actividades ordinarias que no se encuentran clasificadas en las otras cuentas. (...)

8361 - RESPONSABILIDADES EN PROCESO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los faltantes de fondos o bienes y demás actos relacionados con el detrimento del patrimonio público que ameritan el inicio de un proceso de responsabilidades para funcionarios o particulares que administren o manejen fondos o bienes públicos. El proceso culmina con el fallo de la autoridad competente, indicando la responsabilidad de las personas involucradas en el proceso.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los faltantes de fondos o bienes.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los faltantes de fondos o bienes cuando se recuperen.
- 2- El valor de los faltantes de fondos o bienes cuando se expida el acto administrativo que establezca la responsabilidad.

3- El valor de los faltantes de fondos o bienes cuando se expida el acto administrativo que exima de la responsabilidad. (...)

8915 - DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR)

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de la contrapartida de las cuentas clasificadas en el Grupo 83 - *Deudoras de Control*. (...)"

CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones expuestas anteriormente, y al Marco Conceptual contenido en el anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, un activo es reconocido, entre otras condiciones, cuando se tiene el control de este, es decir, si la entidad tiene la capacidad de decidir sobre su destinación, obtiene sustancialmente los beneficios, asume los riesgos asociados y tiene la facultad de prohibir el acceso a terceros.

Frente a la inquietud relacionada con la forma como se deben tratar los faltantes y sobrantes de los inventarios; es preciso mencionar que no es conveniente realizar cruces entre estos en cuanto se trate de hechos diferentes, razón por la cual se deben tratar de forma independiente. En relación con los bienes faltantes, dado que el Hospital ha perdido el activo deberá identificar el momento en que se dejó de tener el control sobre estos recursos, por lo que, si el Hospital considera que se han perdido durante el periodo contable, o antes de que se autorice la publicación de los estados financieros, se considerará como un error en el periodo corriente y se deberá proceder a la baja en cuentas el valor de los elementos faltantes, acreditando la subcuenta y cuenta correspondiente al bien del grupo 15-INVENTARIOS, y debitando la subcuenta 589019-Pérdida por baja de activos no financieros, de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS. Si, por el contrario, este error es detectado con posterioridad a la emisión de los estados financieros, la empresa aplicará la norma de Corrección de errores de periodos anteriores del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, con un crédito a la subcuenta y cuenta correspondiente al bien del grupo 15-INVENTARIOS y un débito a la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Alternamente a cualquiera de los dos casos mencionados en el párrafo anterior, si el hecho amerita el inicio de un proceso de responsabilidades, se debe efectuar el registro de la contingencia mediante un débito en la subcuenta 836101-Internas, de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES EN PROCESO y un crédito en la subcuenta 891521-Responsabilidades en proceso, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Una vez el Hospital reciba por parte del tercero los bienes faltantes, deberá proceder a reconocerlos como parte de los activos, para lo cual debitará la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 15 - INVENTARIOS, y acreditará la subcuenta 589019 - Pérdida por baja de activos no financieros, de la cuenta 5890 - GASTOS DIVERSOS, si los bienes son recibidos en el mismo periodo contable del ajuste por los faltantes, o acreditará la subcuenta 480826 - Recuperaciones, de la cuenta 4808 - INGRESOS DIVERSOS, si los bienes son recibidos en un periodo posterior. Así mismo deberá dar de baja los valores reconocidos previamente en las cuentas de orden, debitando la subcuenta 891521 - Responsabilidades en proceso, de la cuenta 8915 - DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR), y acreditando la subcuenta 836101 - Internas, de la cuenta 8361 - RESPONSABILIDADES EN PROCESO.

Ahora bien, el Hospital deberá determinar la naturaleza del error identificado, ya que, para efectos de presentación, para aquéllos catalogados como materiales deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error, en los términos establecidos en el numeral 5 - Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, del capítulo VI - Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones. Para aquellos errores clasificados como no materiales, no se requerirá su reexpresión retroactiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes.

Para la información afectada por los errores materiales se reexpresará de forma comparativa en los estados financieros desde el periodo más antiguo para el que se presente información, a fin de presentar la información como si los errores no se hubieran cometido nunca, esta reexpresión se efectuará únicamente a nivel de presentación en los estados financieros y no generará registros en los periodos anteriores. Para el caso coyuntural en que se ha suscitado un cambio normativo, el período más antiguo no podrá ser anterior al 31 de diciembre de 2016, si se advierte que el Marco Normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014 empezó a regir a partir de enero 1 de 2016 para quienes se acogieron a la modificación del cronograma de que trata la Resolución N° 663 de 2015, como es el caso de la E.S.E. Hospital Universitario de la Samaritana.

Por su parte, con relación a los sobrantes hallados en los inventarios, el Hospital deberá reconocerlos afectando como un mayor valor de los inventarios existentes por el monto de dicho sobrante, para lo cual debitará la subcuenta y cuenta correspondiente al bien del grupo 15 - INVENTARIOS, y acreditará la subcuenta 480825 - Sobrantes, de la cuenta 4808 - INGRESOS DIVERSOS.

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación:

Concepto No. 20182000034161 del 10-07-2018

20182000058241 del 14-11-2018

20182000076251 del 26-12-2018

3.7 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

CONCEPTO No. 20182000000351 DEL 12-01-2018		
1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran ahorro del Público
	TEMAS	Costos de financiación
	SUBTEMAS	Capitalización de los costos de financiación

Doctor

CARLOS ROJAS HERNÁNDEZ

Gerente General

Electrificadora del Meta S.A. E.S.P.

Villavicencio - Meta

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con el N° 2018550000023-2, del 3 de enero de 2018, mediante la cual solicita conceptuar la obligatoriedad de capitalizar los intereses financieros, como mayor valor de los activos durante el período de construcción.

Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

La norma de Costos de financiación del marco normativo para empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, establece las condiciones de reconocimiento de los costos incurridos en la financiación así:

“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.

La entidad definirá en sus políticas contables lo que se considerará como periodo sustancial, atendiendo los distintos tipos de activos.” (Subrayado fuera de texto).

Lo anteriormente dispuesto no difiere de lo establecido en las denominadas NIIF plenas. Ello quiere decir que aunque no es discrecional u optativo para la empresa capitalizar o no los costos de financiación en los activos aptos, corresponde a la empresa definir las políticas contables para establecer cuando, atendiendo sus activos específicos, se considera que existe un período sustancial para que el activo esté listo para su utilización prevista.

Lo anterior guarda consonancia con lo dispuesto en la Norma de Propiedades planta y equipo que a su vez señala en el párrafo 12:

“Los costos de financiación asociados con la adquisición o construcción de una propiedad, planta y equipo que, de acuerdo con lo estipulado en la Norma de Costos de Financiación, cumpla con los requisitos establecidos para calificarse como activo apto, se capitalizarán atendiendo lo establecido en la citada Norma.”(Subrayado fuera de texto).

Considerando lo dispuesto en el marco normativo analizado, los activos no financieros de la empresa se reconocen por el costo, el cual comprende 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.

Acorde con lo anteriormente expuesto, la realidad en la representación de los activos busca reflejar todas las erogaciones en que incurrió la entidad para adquirir o construir un activo hasta el momento en que se encuentra en condiciones para prestar el servicio u operar en la forma prevista por la entidad, sin que sea objeto de incidencia los efectos impositivos o tributarios que tienen un manejo independiente a lo prescrito para efectos contables en materia de reconocimiento, medición y revelación de los hechos económicos, buscando reflejar la realidad económica y no la incidencia fiscal derivada del tratamiento contable.

La generación de beneficios económicos tanto en las NIIF como en el anexo de la Resolución No 414 de 2014 y las que la modifican, se sustentan en que un elemento es activo si se controla y tiene la capacidad de generar beneficios económicos para la empresa, por tanto si la empresa considera un bien como activo y lo está construyendo, desarrollando o adquiriendo, todo costo incurrido para tal fin se reconoce como mayor valor del activo, de conformidad con lo definido en la Norma de Costos de Financiación.

No siendo una norma de aplicación optativa, ni en las NIIF ni en el marco normativo analizado, es preciso señalar que de igual manera, de forma transversal y uniforme, corresponde a la empresa definir políticas contables, de acuerdo a la operación de la entidad y los activos que construye, para guiar el tratamiento contable de los activos susceptibles de capitalización de los costos de financiación en torno al inicio, suspensión y finalización de la capitalización de los mismos, pues evidentemente es factible que no

definir lo anterior podría inducir a llevar como mayor valor del activo erogaciones que deberían afectar el resultado del ejercicio y que no deben ser reconocidas como mayor valor del activo en construcción, en los términos de los numerales 15.1, 15.2 y 15.3 del marco normativo analizado.

CONCLUSIONES

Lo prescrito en la Norma de Costos de Financiación del Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, no es optativo o discrecional, No obstante corresponde a cada empresa definir las políticas contables para establecer cuando, atendiendo sus activos específicos, se considera que existe un período sustancial para que el activo esté listo para su utilización prevista.

Lo anterior implica que se deben reconocer como un mayor valor de los activos, los costos de financiación directamente atribuibles a la adquisición, construcción, desarrollo o producción, de un activo apto, pero cada empresa de acuerdo con la naturaleza de sus activos debe fijar políticas contables, no solamente para establecer qué tipo de activos son susceptibles de capitalización de los costos de financiación sino que además corresponde a cada empresa definir los criterios para el inicio, la suspensión y la finalización de la capitalización a fin de no sobreestimar los costos capitalizados y no afectar la representación fiel de la realidad del valor de los activos y de las erogaciones que deben afectar el resultado de la empresa.

CONCEPTO No. 20182000000511 DEL 15-01-2018

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Tratamiento contable a los bienes de propiedades, planta y equipo que no se han podido recibir formalmente del contratista constructor

Señora
LESLIE CABEZA BARRAZA
Gerente Contable
Generadora y Comercializadora de Energía del Caribe S.A. E.S.P.
Barranquilla - Atlántico

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 201755003209-2, del 13 de julio de 2017, mediante solicita concepto sobre el tratamiento contable que debe aplicar la empresa GECELCA 3 S.A.S. E.S.P. a una planta de generación de energía ubicada en el Municipio de Puerto Libertador del Departamento de Córdoba, la cual no ha sido recibida formalmente del contratista constructor al incumplir los parámetros estipulados por las partes. Así mismo, señala que la unidad de generación operó entre los meses de septiembre de 2015 y mayo de 2016, antes de que entrara a indisponibilidad forzosa por problemas técnicos.

Actualmente, la planta de generación de energía se encuentra registrada en la contabilidad de la empresa GECELCA 3 S.A.S. E.S.P. en la cuenta 1620-MAQUINARIA, PLANTA Y EQUIPO EN MONTAJE y se considera que aún no se encuentra en condiciones de operar de la forma prevista por la administración de la empresa, dado que en ningún momento fue recibida con las condiciones específicas de entrega del activo pactadas con el contratista.

En este sentido, existen dudas sobre la pertinencia de registrar cargos por depreciación, considerando que el numeral 10.3 de la Norma de propiedades, planta y equipo, del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, incorporado mediante la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, establece que la depreciación inicia cuando el activo se encuentre en la ubicación y en las condiciones previstas para operar de la forma prevista por la administración de la empresa.

No obstante, se reconocieron cargos por depreciación durante el periodo en el cual la planta generó energía que fue comercializada. Los importes de la depreciación se registraron como un menor valor de la cuenta 1620-MAQUINARIA, PLANTA Y EQUIPO EN MONTAJE, considerando que la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) no especifica una clasificación para registrar la depreciación de los activos en montaje.

Con base en lo expuesto se consulta lo siguiente:

Pregunta N°1:¿La planta de generación de energía de la empresa GECELCA 3 S.A.S. E.S.P. debe ser reconocida en la cuenta 1645-PLANTAS, DUCTOS Y TÚNELES o debe mantenerse en la cuenta 1620-MAQUINARIA, PLANTA Y EQUIPO EN MONTAJE?

Pregunta N° 2:En caso de que se considere que deba registrarse en la cuenta 1620-MAQUINARIA, PLANTA Y EQUIPO EN MONTAJE y teniendo en cuenta que ya se han

generado kilovatios que fueron comercializados ¿Es correcto reconocer la depreciación como costo asociado a estos ingresos?

Pregunta N°3: ¿Cómo se registra contablemente esta depreciación si la planta sigue registrada en la cuenta 1620-MAQUINARIA, PLANTA Y EQUIPO EN MONTAJE?

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

CONSIDERACIONES

El numeral 5 del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, incorporado mediante la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, define los principios de asociación y esencias sobre la forma:

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

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

Los numerales 10.1 y 10.3 de la Norma de propiedades, planta y equipo, del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, incorporado mediante la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, señalan:

“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. (...)

10.3. Medición posterior (...)

20. 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 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... (...)

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... (...)

27. 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...

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

Los numerales 16.2 y 16.3 de la Norma de deterioro del valor de los activos, del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, incorporado mediante la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, estipulan:

“16.2. Indicios de deterioro del valor de los activos

7. 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: (...)

9. 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 restructuración 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. (...)

16.3. Reconocimiento

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

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, establece la descripción y dinámica de las siguientes cuentas:

1620-MAQUINARIA, PLANTA Y EQUIPO EN MONTAJE: “Representa el valor de la maquinaria y equipo recibido que aún se encuentra en montaje; así como los costos en que se incurre para la adquisición y montaje de plantas, ductos y túneles; redes, líneas y cables; maquinaria y equipo; equipo médico y científico; entre otros, los cuales aún no se encuentran en condiciones de utilización.”

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El costo de la maquinaria, planta y equipo adquirido que no se encuentra en condiciones de utilización. (...)

SE ACREDITA CON:

1- El valor de la maquinaria, planta y equipo en montaje trasladado al activo correspondiente, una vez se encuentre en condiciones de operar de la forma prevista por la administración de la empresa. (...)” (Subrayado fuera de texto)

1645-PLANTAS, DUCTOS Y TÚNELES: “Representa el valor de las plantas, ductos y túneles empleados para la producción de bienes y la prestación de servicios. También incluye las plantas, ductos y túneles de propiedad de terceros que cumplan la definición de activo.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El costo de las plantas, ductos y túneles adquiridos. (...)” (Subrayado fuera de texto)

1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR): “Representa el valor acumulado de la pérdida sistemática de la capacidad operativa de la propiedad, planta y equipo por el consumo de los beneficios económicos futuros que incorpora el activo, la cual se estima teniendo en cuenta el costo, el valor residual, la vida útil y las pérdidas por deterioro reconocidas.

DINÁMICA (...)

SE ACREDITA CON:

1- El valor de la depreciación calculada periódicamente (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Con fundamento en las consideraciones antes señaladas, se concluye lo siguiente:

Pregunta N° 1:

En principio, guardando la lógica, solamente es viable poner en uso un equipo, cuando se encuentre en condiciones de uso.

Ahora bien, si por determinadas circunstancias se ha procedido a utilizar operativamente un equipo que no reúne las condiciones técnicas apropiadas para su funcionamiento, ello configura una situación de hecho, caso en el cual se impone la necesidad de reconocer el consumo del mismo en la prestación del servicio. Como consecuencia de ello, la planta de generación de energía ubicada en el Municipio de Puerto Libertador del Departamento de Córdoba debió ser contabilizada por la empresa GECELCA 3 S.A.S. E.S.P. en la cuenta 1645-PLANTAS, DUCTOS Y TÚNELES, en consonancia con el principio de Esencia sobre Forma.

Conforme a lo señalado anteriormente, durante el período en que el activo fue empleado en la prestación del servicio, este debió ser reclasificado de la cuenta 1620-MAQUINARIA, PLANTA Y EQUIPO EN MONTAJE a la cuenta 1645-PLANTAS, DUCTOS Y TÚNELES.

Por su parte, es necesario señalar que en el momento en que la planta entró en operación, la empresa GECELCA 3 S.A.S. E.S.P. debió reconocer los cargos de depreciación en el resultado del periodo como costo asociado a los ingresos obtenidos en la comercialización de la energía y no cesar la depreciación con ocasión de la suspensión de las operaciones del activo, salvo que la empresa haya seleccionado un método de depreciación en función del uso, como por ejemplo el número de kilovatios generados. El saldo de la depreciación

acumulada de la planta, debe estar registrado en la subcuenta 168515-Plantas, planta y equipos no explotado, de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR).

Así mismo, es conveniente resaltar que la empresa GECELCA 3 S.A.S. E.S.P. debe verificar si debe reconocerse una pérdida por deterioro de la planta de generación eléctrica, comparando su valor en libros con su valor recuperable, considerando la existencia de problemas técnicos que conllevaron a retirar el activo de la prestación del servicio por indisponibilidad forzosa.

Pregunta N° 2 y N° 3: En vista de que la planta de generación eléctrica debe registrarse en la cuenta 1645-PLANTAS, DUCTOS Y TÚNELES, el tratamiento contable de la depreciación corresponde a lo señalado en la conclusión de la Pregunta N° 1 de este concepto.

CONCEPTO No. 20182000000651 DEL 18-01-2018

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	Contabilización para la corrección de las cuotas de depreciación que se han reconocido en la contabilidad, de las cuales su cálculo no corresponde a lo indicado en las políticas contables.

Doctora

MARÍA STELLA MOLINA

Contadora

E.S.E. Centro de Salud de Tausa

Tausa - Cundinamarca

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550005294-2, del día 05 de diciembre de 2017, en la cual solicita se indique el procedimiento contable a realizar para la corrección de las cuotas de depreciación que se han reconocido en la contabilidad y no corresponden a lo indicado en las políticas contables diseñadas para la Entidad bajo el Marco Normativo de la Resolución N° 414 de 2014; teniendo en cuenta que el cálculo que se realiza no corresponde a los años de vida útil enunciados en la política y por tanto la depreciación ha sido por un mayor valor.

Por ello pregunta, “puedo hacer la devolución de las cuotas de depreciación hechas hasta el momento durante el año 2017, contabilizar las cuotas razonables y hacer la respectiva revelación en los Estados Financieros; o, cuál sería la mejor forma para llegar a un valor más razonable y cumpliendo las políticas contables de la compañía.”

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

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014, 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. (...)

4.1.2 Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos que pretende representar además de representar los hechos relevantes. Para ser una representación fiel, una descripción debe ser completa, neutral y estar libre de error. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexas a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, en el Capítulo VI. Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, señala:

“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, incluye las siguientes cuentas:

“1685 - DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR)

DESCRIPCIÓN

Representa el valor acumulado de la pérdida sistemática de la capacidad operativa de la propiedad, planta y equipo por el consumo de los beneficios económicos futuros que incorpora el activo, la cual se estima teniendo en cuenta el costo, el valor residual, la vida útil y las pérdidas por deterioro reconocidas. (...)

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. (...)

5360 - DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor calculado de la pérdida sistemática de la capacidad operativa de la propiedad, planta y equipo por el consumo de los beneficios económicos futuros que incorpora el activo, la cual se estima teniendo en cuenta el costo, el valor residual, la vida útil y las pérdidas por deterioro reconocidas.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor de la depreciación durante el periodo contable.

SE ACREDITA CON:

1- 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, la entidad deberá tratar la inexactitud en el cálculo de los valores de depreciación como un error en la aplicación de las políticas contables, para lo cual si el error se presentó durante el periodo corriente, se procederá a realizar su corrección previo a que se autorice la publicación de los estados financieros, afectando las subcuentas correspondientes de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y 5360-DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

Pero si adicional a ello, se observa que dicho error también corresponde a periodos anteriores, la Entidad deberá realizar la corrección en el periodo actual, afectando la subcuenta correspondiente del activo en la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), 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 no materiales, no se requerirá su reexpresión retroactiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes.

CONCEPTO No. 2018200000741 DEL 19-01-2018

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 Patrimonio
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de obra terminada entregada por parte del Municipio a la E.S.E.

Doctor

JOHN VELASCO

Contador

E.S.E. Nuestra Señora del Carmen - Santa María

Santa María -Huila

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550005331-2, del día 07 de diciembre de 2017, en la cual solicita el registro contable que debe realizar la E.S.E. para el reconocimiento de la entrega de una obra terminada (Área Materno Infantil) por parte del Municipio de Santa María mediante acta a la E.S.E.

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, anexas a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, en el Capítulo IV. Ingresos, 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.” (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, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, incluye la siguiente cuenta:

“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. (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones expuestas anteriormente, y conforme a lo indicado en su consulta, para el reconocimiento de la obra recibida por parte del Municipio, correspondiente al área materno infantil de la E.S.E., se deberá realizar un débito en la subcuenta correspondiente a la partida recibida en el grupo contable 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y se acredita la subcuenta 443006-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

CONCEPTO No. 20182000002661 DEL 09-02-2018

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	Medición inicial, Medición posterior de Propiedades, planta y equipo. Determinación del cálculo de deterioro

Doctora
ANDREA LUCÍA SÁNCHEZ SANABRIA
Coordinadora de Gestión Financiera
Artesanías de Colombia S.A.
Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

259

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2018550000335-2 del 30 de enero de 2018, mediante la cual consulta el procedimiento contable para el registro de los avalúos de bienes inmuebles que podrían ser objeto de venta o negociación, ya que cumpliendo con la norma que señala que la Entidad debe realizar avalúos cada tres años, éste se efectuó en el 2016, la información se recibió en enero del 2017 y aún no ha sido registrado. Deben registrarse al valor comercial?

En comunicación telefónica con la Señora Contadora de Artesanías de Colombia S.A., aclara que los bienes objeto de consulta por sus características son bienes clasificados como Propiedad, planta y equipo u que no son bienes disponibles para la venta.

CONSIDERACIONES

De acuerdo con la Resolución 414 de 2014 que incorporó al Régimen de Contabilidad Pública el Marco Conceptual para las Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público se caracterizan “porque no emiten instrumentos de deuda o patrimonio y si lo llegan a hacer, dichos instrumentos no se negocian en un mercado de valores; estas empresas tampoco captan o administran recursos que provienen de terceros, es decir, no actúan en calidad de bancos, cooperativas de crédito, compañías de seguros, intermediarios de bolsa, fondos de inversión o bancos de inversión.”.

Estas Empresas generan información financiera de propósito general relevante y útil cuando representa fielmente los hechos en forma completa, neutral y libre de error, observando los principios que orientan el proceso de generación de la información contable, de los cuales hacemos referencia al de Devengo, que 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.”

Ahora bien, para la preparación del Estado de situación financiera, el Marco conceptual define los elementos que lo componen anotando que “Para que un activo se reconozca, debe tener un costo o un valor que pueda medirse de forma fiable. (...)

Los activos que cumplen con los criterios para su reconocimiento se deben clasificar de acuerdo con la intención que tenga la empresa con dicho recurso; por ejemplo, si el activo se adquiere para consumirse o venderse en el curso de la operación, se clasifica como inventarios; si se utiliza para propósitos administrativos o para producir bienes o prestar servicios, se clasifica como propiedad planta y equipo; si es un inmueble del cual se espera

obtener rentas o plusvalías, se clasifica como propiedad de inversión. La intención es el criterio de clasificación de los recursos controlados.” (Subrayado fuera de texto)

Así las cosas, para la determinación del costo o valor pueden darse dos momentos, 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.” (Subrayado fuera de texto)

En relación con las propiedades, planta y equipo que la Empresa poseía a la fecha de la transición 1° de enero de 2015, la medición inicial debió calcularse con base en lo señalado por el Instructivo No. 002 de 2014 según el cual, una vez identificados los Bienes de Propiedad, planta y equipo, eliminadas las provisiones y las valorizaciones, debían aplicarse las alternativas allí dispuestas como fueron: i) Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor. ii) Al valor de mercado o al costo de reposición depreciado determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. iii) Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor razonable o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco Normativo.

Ahora, para la Medición posterior aplica la Norma de Propiedades, planta y equipo, contenida en el Anexo de la Resolución 414 de 2014, que señala:

“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. (...)
30. Para efectos de determinar el deterioro de una propiedad, planta y equipo, la empresa aplicará lo establecido en la Norma de Deterioro del Valor de los Activos. La compensación procedente de terceros por elementos deteriorados de propiedades, planta y equipo, o por indemnizaciones recibidas producto de pérdidas o abandonos se reconocerá como ingreso en el resultado del periodo en el momento en que la compensación sea exigible.” (Subrayado fuera de texto)

Cuando se presentan indicios de deterioro del valor de las Propiedades, planta y equipo, la Norma de Deterioro de los Activos dispone que,

- “12. 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.”

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas nos permitimos señalar:

En la implementación del Nuevo Marco normativo para las Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, el valor inicial de los bienes de Propiedad, planta y equipo se determinó según los parámetros dispuestos en el Instructivo 002 de 2014. Que de manera general es al Costo.

Para la medición posterior, los Bienes inmuebles mantienen este criterio de medición y su valor corresponde al costo menos la depreciación, menos el deterioro, por lo que no hay lugar a modificar el valor inicialmente reconocido, lo cual implica que en esta nueva normatividad no está contemplada la actualización mencionada en el RCP precedente a través de la realización de avalúos.

Ahora bien, de conformidad con lo estipulado en la norma de deterioro del valor de los activos, en el evento de presentarse indicios de deterioro, el avalúo técnico podrá utilizarse para la determinación del valor recuperable de las Propiedades, planta y equipo, dado que, con los avalúos técnicos, dependiendo de la metodología utilizada se puede 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.

Por lo tanto, 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-DETERIORO 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, 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. 20182000004011 DEL 15-02-2018

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	Creación de cuentas y subcuentas

Doctora
NELLY CÉSPEDES BAQUERO
Representante Legal (S)
Empresa Colombiana de Productos Veterinarios S.A. (Vecol S.A)
Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la UAE Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 2018550000358-2, del 31 de enero de 2018, en la cual solicita la habilitación de la cuenta 3277-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR REVALUACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y de las subcuentas 327701-Terrenos y 327707-Edificaciones con el fin de poder reportar la información financiera a 31 de diciembre de 2017.

Al respecto, le manifiesto lo siguiente:

CONSIDERACIONES

La Resolución 139 de 24 de marzo de 2015 en su artículo 1° parágrafo 2 establece: “Para las sociedades de economía mixta y las que se asimilen, que se acogieron a lo establecido en el parágrafo 2 del artículo 2° de la Resolución 414 de 2014, el marco normativo está conformado por el anexo del Decreto Nacional 3022 de 2013 y sus modificaciones, el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública”.

Así mismo, en el parágrafo del artículo 3° de la citada Resolución se menciona: “las sociedades de economía mixta y las que se asimilen, que se acogieron a lo establecido en el parágrafo 2 del artículo 2° de la Resolución 414 de 2014 utilizaran, únicamente, la estructura del Catálogo General de Cuentas anexo a esta Resolución para llevar a cabo el proceso de homologación y reporte de información financiera a la Contaduría General de la Nación, en

las condiciones y plazos que determine este organismo de regulación." (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con lo antes mencionado se concluye lo siguiente:

Si bien el párrafo 2 del artículo 2 de la Resolución 414 del 08 de septiembre de 2014 permite a 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%, optar por la aplicación del marco normativo anexo al Decreto 3022 de 2013, el reporte de información que estas sociedades efectúan a la CGN, debe hacerse en las condiciones y plazos establecidos por la misma, de modo que, a efectos de la transmisión de información financiera a la CGN, debe efectuarse la homologación a las cuentas contempladas en el Catálogo General de Cuentas de la Resolución 139 de 2015, y sus modificaciones.

En consecuencia, la empresa reportará la propiedad, planta y equipo como si hubiese aplicado el modelo del costo, eliminando el efecto que la revaluación tuvo en el activo, la depreciación acumulada, el patrimonio, las utilidades del ejercicio y el gasto. Es preciso señalar que este ajuste se hará únicamente para el reporte a la CGN y no para la presentación de estados financieros. Dado lo anterior, no se procederá a crear la cuenta y subcuentas objeto de su solicitud.

CONCEPTO No. 20182000009811 DEL 23-02-2018

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	Determinación de la vida útil para las Redes, líneas y cables y Plantas, ductos y túneles

Doctora
YESSICA VILORIA
Contadora
Empresa de Servicios Públicos de Pueblo Bello
Pueblo Bello - Cesar

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con número de radicado 2018550000496-2, del día 8 de febrero de 2018, mediante la cual solicita la vida útil para las redes, líneas y cables y plantas, ductos y túneles, así como la especificación de la norma para la determinación de estas.

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

CONSIDERACIONES

Dentro del anexo de la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, correspondiente a las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, se señala:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.3. Medición posterior

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. (...)

29. El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones, se concluye lo siguiente:

La Contaduría General de la Nación (CGN) no expedirá resolución o normatividad específica relacionada con la determinación de la vida útil, considerando el nuevo Marco Normativo para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público específica que para la determinación de la vida útil se efectuará con fundamento en la experiencia que la empresa tenga con activos similares, es decir, que es función de cada empresa calcular la vida útil, la cual se determina en función del tiempo durante el cual la entidad espere utilizar el activo o del número de unidades de producción o similares, según corresponda.

Adicionalmente, para determinar la vida útil, se deberá tener en cuenta, entre otros factores, la utilización prevista del activo, el desgaste físico esperado, la obsolescencia técnica o comercial y los límites legales o restricciones sobre el uso del activo. La empresa deberá revisar la vida útil de los activos por lo menos al término de cada periodo contable, y si existe un cambio significativo se ajustará con el propósito de reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o potenciales de servicio de los mismos.

Por lo tanto, la CGN no suministrará las vidas útiles para las Redes, líneas y cables y Plantas, ductos y túneles, ni cualquier otro tipo de activo, todo a su vez que dicha estimación corresponderá a la empresa que controle los activos.

CONCEPTO No. 20182000020031 DEL 12-03-2018

MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
----------------------------	---

1	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Reclasificación de la depreciación acumulada de los bienes muebles en bodega, cuando estos se asignan para uso como elementos devolutivos

Doctora
 MARIA SORAYDA MOSQUERA MOSQUERA
 Dirección de Contabilidad
 Empresas Municipales de Cali E.I.C.E E.S.P.
 Cali - Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con número de radicado 2018550000481-2, del día 8 de febrero de 2018, mediante la cual solicita identificar si la subcuenta correspondiente a la depreciación acumulada de los bienes en bodega, debe ser reclasificada en otra subcuenta contable de la depreciación acumulada, de acuerdo al bien asignado para su uso. Esta inquietud se ejemplifica en las siguientes dos preguntas:

“La depreciación de los Bienes Muebles en Bodega, relacionada con Maquinaria y Equipo, que corresponda a una salida de Bienes del almacén se traslada si o no a la cuenta de depreciación de bienes en uso que se encuentran en la Subcuenta 1.6.85.04 Maquinaria y Equipos?.

Si la depreciación de Bienes en Bodega no se traslada a la Subcuenta de Depreciación Acumulada 1.6.85.04 Maquinaria y Equipos, el valor en Libros de los Bienes Muebles en Bodega, va a quedar afectada por la depreciación de unos elementos que ya no cumplen esa condición de encontrarse en Bodega, porque fueron asignados, al cierre del período contable si se realizan todas las asignaciones de los bienes comprados e ingresados al Almacén podría generar que la Cuenta 1.6.35 “Bienes Muebles en Bodega” presente saldo Negativo por cuanto solo estaría la depreciación de los bienes que estuvieron en el almacén durante una temporalidad.”

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

CONSIDERACIONES

Dentro de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, en numeral 10.5 Revelaciones, de las Propiedades, planta y equipo se establece:

“La empresa revelará, para cada clase de propiedad, planta y equipo, los siguientes aspectos:

- a) los métodos de depreciación utilizados;
- b) las vidas útiles o las tasas de depreciación utilizadas;
- c) el valor en libros y la depreciación acumulada, incluyendo las pérdidas por deterioro del valor acumuladas, al principio y final del periodo contable;
- d) una conciliación entre los valores en libros al principio y al final del periodo contable, que muestre por separado lo siguiente: adquisiciones, adiciones realizadas, disposiciones, retiros, sustitución de componentes, inspecciones generales, reclasificaciones a otro tipo de activos, pérdidas por deterioro del valor reconocidas o revertidas, depreciación y otros cambios; (...)” (Subrayado fuera del texto)

Adicionalmente, de acuerdo al Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran ahorro del público, en las características cualitativas de la información financiera se identifica:

“4.1 Características fundamentales

4.1.2 Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos que pretende representar además de representar los hechos relevantes. Para ser una representación fiel, una descripción debe ser completa neutral y estar libre de errores.

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.

(...)

4.2 Características de mejora

4.2.4 Comprensibilidad

La Comprensibilidad significa que la información está clasificada, caracterizada y presentada de forma clara y concisa.” (Subrayado fuera del texto)

Por otro lado, el Catálogo General de Cuentas para las Entidades de Gobierno en las descripciones y dinámicas de la cuenta 1635 - BIENES MUEBLES EN BODEGA, establece que:

“DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los bienes muebles nuevos, adquiridos a cualquier título, los cuales se espera serán usados por la empresa durante más de un periodo contable para la producción o venta de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos. En esta cuenta no deben registrarse los bienes que se retiran del servicio de manera temporal o definitiva.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El costo de los bienes muebles adquiridos.
- 2- El valor de los bienes muebles recibidos en donación, cesión u otra modalidad.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los bienes muebles enajenados o transferidos.
- 2- El valor de los bienes muebles dados de baja por destrucción u otras causas.
- 3- El valor de los descuentos y rebajas que se asocien con los bienes muebles adquiridos.
- 4- El valor de los bienes muebles puestos en servicio.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriores, se concluye que la clasificación de los hechos económicos en el Catálogo General de Cuentas, debe atender a la naturaleza de los mismos, con el propósito de dar cumplimiento a la característica de mejora de Comprensibilidad.

Además, para atender los requerimientos de las revelaciones de la norma de Propiedades, planta y equipo, es necesario que la información correspondiente al costo, depreciación acumulada y deterioro del valor, se presente de manera desagregada con base en la clase del elemento, es decir, que su identificación se realice de acuerdo con las denominaciones

del Catálogo de Cuentas para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

Por lo tanto, cuando se realiza la reclasificación de un activo, dentro de estas clases, es fundamental realizar no solo la reclasificación de su costo, sino también de la depreciación acumulada y deterioro del valor.

Teniendo en cuenta lo anterior, en el momento en que se realice la salida del bien de la cuenta 1635 - BIENES MUEBLES EN BODEGA a la cuenta 1655 - MAQUINARIA Y EQUIPO, con el fin de que la información presente y revele fielmente y libre de errores, la entidad deberá realizar la reclasificación de la depreciación acumulada del bien, de la subcuenta 168513 - Bienes muebles en bodega, a la subcuenta 168504 - Maquinaria y equipo, subcuentas que hacen parte de la cuenta 1685 - DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR).

Es preciso advertir que en la cuenta 1635 - BIENES MUEBLES EN BODEGA, únicamente se reconocerán los bienes nuevos adquiridos, recibidos en donación, cesión u otra modalidad, por lo cual, cuando un activo se deje de explotar, usar o se proceda a dar de baja, no podrán ser reclasificados a esta cuenta, ni su depreciación y deterioro acumulado. Igualmente debe observarse la individualización del cálculo de la depreciación y deterioro que afecten a las propiedades, planta y equipo.

CONCEPTO No. 20182000020101 DEL 12-03-2018

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Otros activos Cuentas por pagar Transferencias y subvenciones Cuentas de orden acreedoras de control Cuentas de orden deudoras de control
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los recursos provenientes de los fondos FAER y FAZNI.

Señora
MONICA GÓMEZ RIVERA

Subgerente Administrativa y Financiera (E)
Centrales Eléctricas de Nariño S.A. E.S.P.
Pasto - Nariño

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500003008-2, del 23 de junio de 2017, mediante el cual formula consulta en los siguientes términos:

“De manera atenta solicitamos nos informe, si bajo el nuevo marco normativo para las empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, Resolución 414 de 2014, está vigente el concepto emitido por la CGN Radicado 20152000043991 del 23 de noviembre de 2015, relacionado así:

Toda vez que la empresa sigue firmando contratos con el Ministerio de Minas y Energía, con el objetivo de realizar la construcción de redes de distribución eléctrica para localidades pertenecientes al Sistema Interconectado Nacional SIN y para las Zonas No Interconectadas ZNI, mediante la asignación de recursos a través de los fondos de apoyo financiero FAER y FAZNI, los cuales son considerados como de inversión social.

Como operador de red y administrador de los recursos en cumplimiento del objeto contratado, CEDENAR SA. E.S.P. debe cumplir con las siguientes obligaciones:

1. La CLÁUSULA CUARTA - FORMA Y CONDICIONES DE DESEMBOLSO DE LOS RECURSOS - establece que la Administración de los recursos entregados requiere la constitución y manejo de un Encargo Fiduciario, en los términos del literal (i) numeral 1 de la CLÁUSULA NOVENA - OBLIGACIONES DEL OPERADOR DE RED.
2. Como lo establece el PARÁGRAFO 2 del literal (i) numeral 1 de la CLÁUSULA NOVENA-OBLIGACIONES DEL OPERADOR DE RED, los rendimientos financieros de los recursos existentes en el ENCARGO FIDUCIARIO deberán ser consignados mensualmente por la fiducia a favor del Tesoro Nacional en la cuenta que para tal fin determine el MINISTERIO, dentro de los diez (10) dentro de los primeros diez (10) días hábiles posteriores al cierre del mes en el que fueron generados.
3. El literal (y) numeral 1 de la CLÁUSULA NOVENA - OBLIGACIONES DEL OPERADOR DE RED, estipula que se debe adelantar los trámites presupuestales internos que sean necesarios para la ejecución del Contrato.

4. Los literales (ix-xi) numeral 1 de la CLÁUSULA NOVENA- OBLIGACIONES DEL OPERADOR DE RED- establecen que CEDENAR S.A. E.S.P. debe adelantar los procesos de contratación para cada una de las obras, bienes, servicios e interventoría(s) técnica(s) necesarios para la ejecución de los proyectos que está administrando.

5. El literal (xx) numeral 1 de la CLÁUSULA NOVENA- OBLIGACIONES DEL OPERADOR DE RED - indica que CEDENAR S.A. E.S.P. debe ordenar a la Fiduciaria los pagos a los contratistas previa aprobación de la interventoría técnica, con respecto a los anticipos pactados y vigilar en dicho evento, la correcta inversión de los mismos.

6. De acuerdo con el literal (xxi) numeral 1 de la CLÁUSULA NOVENA - OBLIGACIONES DEL OPERADOR DE RED - Se debe entregar energizada la infraestructura que se construya como resultado de la ejecución de los recursos, incluyendo el inventario detallado de los activos construidos, equipos y cantidades, así como su clasificación en unidades constructivas, de conformidad con la resolución vigente de la CRES para la remuneración de cargos por uso.

7. En los términos del literal (xvii) numeral 2 de la CLÁUSULA NOVENA - OBLIGACIONES DEL OPERADOR DE RED - Abstenerse de registrar los bienes aportados como activos de su propiedad en su balance salvo que haya realizado la reposición de los mismos o que el MINISTERIO los enajene o capitalice al OPERADOR DE RED, durante la vigencia de los convenios. El OPERADOR DE RED deberá informar la reposición de conformidad con la metodología de la CLÁUSULA DÉCIMA - METODOLOGIA DE VALIDACIÓN DE REPOSICIÓN Y PORCENTAJE DE PARTICIPACIÓN DE LOS ACTIVOS APORTADOS.

8. Literal (xix) numeral 2 de la CLÁUSULA NOVENA- OBLIGACIONES DEL OPERADOR DE RED- Retener y pagar oportunamente los impuestos locales y nacionales que sean aplicables y demás obligaciones que surjan con ocasión del desarrollo de los proyectos y de la titularidad de los activos de distribución.

Por lo expuesto en las anteriores consideraciones amablemente se solicita informar el procedimiento contable que corresponda para el manejo de estos contratos que permita cumplir con el objeto de los mismos ante el Ministerio de Minas y Energía y con los lineamientos contables establecidos por la Contaduría General de la Nación.”

CONSIDERACIONES

De acuerdo con el Marco Conceptual incorporado mediante la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, expedido para empresas que cotizan en el mercado de valores y que captan ni administran recursos del público, en el numeral 6 se establece:

“6.1.1 Activos:

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

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

Las empresas deben realizar juicios profesionales para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento de activo; de igual forma, las normas de contabilidad establecen criterios generales que orientan la aplicación de dicho juicio profesional.”
(Subrayado fuera del texto)

Los numerales 4, 5 y 6 de la Norma de propiedades, plantas y equipo del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, disponen lo siguiente:

“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.”
(Subrayado fuera del texto)

De otra parte, la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente prevista en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno incorporado mediante la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, señala:

“1.1. Reconocimiento y medición de activos en concesión

La entidad concedente reconocerá los activos en concesión, siempre y cuando: a) controle o regule los servicios que debe proporcionar el concesionario con el activo, así como los destinatarios y el precio de los mismos y b) controle, a través de la propiedad, del derecho de uso o de otra vía, cualquier participación residual significativa en el activo al final del plazo del acuerdo de concesión.

La entidad concedente medirá los activos construidos o desarrollados en virtud de contratos de concesión al costo, esto es, por el valor de la inversión privada, más los aportes que realice la entidad concedente, siempre que estos valores se relacionen con la construcción del activo, o con adiciones o mejoras que se hagan a este.

Las adiciones y mejoras a un activo en concesión comprenden las erogaciones que amplían sus condiciones de servicio. Por su parte, la inversión privada corresponde al valor que espera recibir el concesionario por concepto de la inversión efectuada y por su rentabilidad. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas para empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, describe las siguientes cuentas como se indica a continuación:

2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS: “Representa el valor de los pasivos que, en razón a su origen y naturaleza, tienen el carácter de ingresos y afectan varios periodos en los que deberán ser aplicados o distribuidos.” (Subrayado fuera de texto)

4430-SUBVENCIONES: “Representa el valor de los recursos procedentes de terceros que están orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos. Las subvenciones pueden originarse por préstamos con tasa de interés cero o con tasas inferiores a las del mercado, préstamos condonables o donaciones, las cuales pueden ser en efectivo o en especie.” (Subrayado fuera de texto)

75-SERVICIOS PUBLICOS: “En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan el costo en que se incurre por la prestación de los servicios públicos de energía, acueducto, alcantarillado, aseo, gas combustible y telecomunicaciones. Teniendo en cuenta los desarrollos en materia de costos propios de las empresas de servicios públicos, la

información que se registra en la estructura de las cuentas y subcuentas que conforman este grupo, requiere la realización de un proceso de homologación técnico y consistente.” (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.” (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, el catálogo de cuentas para entidades de gobierno, anexo a la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, describe las siguientes cuentas, así:

1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN: “Representa los recursos en efectivo a favor de la entidad que se originan en a) contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público y b) contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias.” (Subrayado fuera de texto)

5424- SUBVENCIONES: “Representa el valor de los recursos entregados sin contraprestación a terceros, distintos de sus empleados o de otras entidades de gobierno, para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico.” (Subrayado fuera de texto)

8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS: “Representa el valor de los bienes entregados a terceros, sobre los cuales se transfieren los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo, que no implican el traslado legal de la propiedad y sobre los cuales se requiere llevar a cabo procesos de seguimiento y control.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, se concluye que para el reconocimiento de las operaciones relacionadas con encargos fiduciarios, donde CEDENAR actúa como administrador de los recursos asignados por el Ministerio de Minas y Energía a través de los fondos de apoyo financiero FAER y FAZNI, CEDENAR debe atender lo dispuesto en el Marco Conceptual y las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos para empresas que no cotizan en el mercado valores y que no captan ni administran ahorro del público que se incorporaron al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, en especial las contempladas en el anexo a la Resolución N° 607 de 2016, así como el Catálogo General de Cuentas expedido mediante la Resolución N° 139 de 2015 y sus modificaciones.

Por su parte, el Ministerio atenderá lo dispuesto en el Marco Conceptual y las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos para entidades de gobierno expedidas mediante la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, en especial las contempladas en el anexo a la Resolución N° 484 de 2017, así como el Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones.

Por consiguiente, el procedimiento contable es el siguiente

Actividad de Administración, Ejecución de los Recursos, Asistencia Técnica y Energización

CEDENAR S.A. E.S.P., en su condición de administrador de los recursos de los fondos FAER y FAZNI del Ministerio de Minas y Energía, y actuando como fideicomitente del encargo fiduciario constituido en el cumplimiento de sus obligaciones contractuales, no afectará su situación financiera con ocasión al giro de los recursos por parte del Ministerio de Minas y Energía, y en contraste, debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta 930803-Recursos entregados en administración-Encargo fiduciario, de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

Por lo menos al final de cada mes, CEDENAR S.A. E.S.P. ajustará el saldo en cuentas de orden de los recursos administrados a través del encargo fiduciario de conformidad con la información que presente la sociedad fiduciaria y, adicionalmente, suministrará información detallada sobre los activos, pasivos, ingresos, gastos y costos que se generen en el negocio fiduciario al Ministerio de Minas y Energía, para que éste los incorpore en su información contable y ajuste el valor registrado en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908 RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN del Catálogo General de Cuentas expedido mediante la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones

De otra parte, es importante señalar que CEDENAR S.A. E.S.P. no afectará su situación financiera ni su resultado por los rendimientos financieros y excedentes de los fondos administrados, considerado que no es la beneficiaria de estos conceptos, de conformidad con los contratos suscritos.

Actividades de AOM y Reposición

El principio de esencia sobre forma incluido en el Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, así como en el Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, establecen que los hechos económicos se reconocen atendiendo la esencia económica de la transacción de manera independiente a su forma

legal. Por lo tanto, corresponde a las partes involucradas en los acuerdos contractuales, evaluar si la entrega de los activos construidos como resultado de la ejecución de los recursos de los fondos FAER y FAZNI, por parte del Ministerio a CEDENAR S.A. E.S.P., se efectúa en el contexto de una subvención, una capitalización de aportes, o un acuerdo de concesión, de modo que pueda seleccionarse una de las siguientes alternativas de contabilización:

a) Si el Ministerio cede el control de los activos, mediante una subvención, este registrará el hecho 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 donde se encuentre reconocido el bien trasladado. La diferencia se registra con un débito en la subcuenta 542405-Bienes entregados sin contraprestación, de la cuenta 5424-SUBVENCIONES. Alternamente, si lo considera necesario, registrará 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).

En caso de que el Ministerio imponga condiciones contractuales a CEDENAR, que de no cumplirse implicarían la devolución de los bienes, la diferencia antes mencionada, resultante de la baja en cuentas del bien entregado debe registrarse en la subcuenta 198606 - Gasto diferido por subvenciones condicionadas, de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS, el cual se amortizará una vez se cumplan las condiciones establecidas.

La empresa CEDENAR por su parte, incorporará los bienes mediante un débito en la respectiva subcuenta y cuenta que identifique el bien trasladado y un crédito en la subcuenta 443006-Bienes Recibidos sin contraprestación, de la cuenta 4430-SUBVENCIONES o en la subcuenta 299003-Ingreso diferido por condicionadas, de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, si el Ministerio le ha impuesto condiciones contractuales, que de no cumplirse implicarían la devolución de los bienes.

Lo anterior implica que las partes deben revisar conjuntamente la cláusula sobre la prohibición que tiene CEDENAR para registrar los bienes entregados como activos en su situación financiera, a fin de que se solventen las eventuales dificultades que podrían generarse el anterior procedimiento contable, descrito en observancia al principio de Esencia sobre la forma y la intención original del clausulado contractual.

Para registrar las erogaciones por concepto de mantenimiento de los activos recibidos, CEDENAR S.A. E.S.P. debitará la subcuenta denominada Generales, de las cuentas del grupo 75-SERVICIOS PÚBLICOS y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 2401-

ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES o 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR, según corresponda.

En este evento, las erogaciones por concepto de obras y mejoras a los activos, se reconocerá como un mayor valor de los activos recibidos.

b) Si el Ministerio cede el control de los bienes recibiendo a cambio títulos patrimoniales, caso en el cual se configura una capitalización, este los retirará de la contabilidad 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 donde se encuentre reconocido el bien trasladado. La contrapartida se reconocerá en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 12-INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS, atendiendo lo establecido para la clasificación, reconocimiento, medición y presentación, de las Normas inversiones de administración de liquidez, inversiones en controladas o inversiones en asociadas, contenidos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno incorporado mediante la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, en especial las contempladas en el anexo a la Resolución N° 484 de 2017.

Por su parte, la empresa CEDENAR incorporará los activos mediante un débito en la respectiva subcuenta y cuenta que identifique el bien trasladado, con crédito a la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 32-PATRIMONIO DE LAS EMPRESAS, según corresponda, de acuerdo la naturaleza del aporte recibido.

Lo anterior implica adicionalmente la formalización por parte de las entidades, a través de los títulos o actos administrativos que respalden adecuadamente esta decisión de trasladar los activos a título de aportes.

Para registrar las erogaciones por concepto de mantenimiento de los activos recibidos, CEDENAR S.A. E.S.P. debitará la subcuenta denominada Generales, de las cuentas del grupo 75-SERVICIOS PÚBLICOS y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES o 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR, según corresponda.

En este evento, las erogaciones por concepto de obras y mejoras a los activos, se reconocerá como un mayor valor de los activos recibidos.

c) Si el Ministerio entrega los bienes en el marco de un acuerdo de concesión, CEDENAR no registrará en sus estados financieros los activos recibidos dado que de conformidad con la

Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente, estos los seguirá reconociendo el Ministerio.

En este evento, el procedimiento contable correspondiente a las erogaciones por concepto de obras y mejoras a los activos, dependerá del sistema de remuneración que se pacte en el contrato. Tratándose de mantenimiento, estas erogaciones constituyen un costo en la prestación del servicio.

CONCEPTO No. 20182000020031 DEL 12-03-2018

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	Reclasificación de la depreciación acumulada de los bienes muebles en bodega, cuando estos se asignan para uso como elementos devolutivos

Doctora
MARIA SORAYDA MOSQUERA MOSQUERA
Dirección de Contabilidad
Empresas Municipales de Cali E.I.C.E E.S.P.
Cali - Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con número de radicado 2018550000481-2, del día 8 de febrero de 2018, mediante la cual solicita identificar si la subcuenta correspondiente a la depreciación acumulada de los bienes en bodega, debe ser reclasificada en otra subcuenta contable de la depreciación acumulada, de acuerdo al bien asignado para su uso. Esta inquietud se ejemplifica en las siguientes dos preguntas:

“La depreciación de los Bienes Muebles en Bodega, relacionada con Maquinaria y Equipo, que corresponda a una salida de Bienes del almacén se traslada si o no a la cuenta de depreciación de bienes en uso que se encuentran en la Subcuenta 1.6.85.04 Maquinaria y Equipos?”

Si la depreciación de Bienes en Bodega no se traslada a la Subcuenta de Depreciación Acumulada 1.6.85.04 Maquinaria y Equipos, el valor en Libros de los Bienes Muebles en Bodega, va a quedar afectada por la depreciación de unos elementos que ya no cumplen esa condición de encontrarse en Bodega, porque fueron asignados, al cierre del período contable si se realizan todas las asignaciones de los bienes comprados e ingresados al Almacén podría generar que la Cuenta 1.6.35 “Bienes Muebles en Bodega” presente saldo Negativo por cuanto solo estaría la depreciación de los bienes que estuvieron en el almacén durante una temporalidad.”

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

CONSIDERACIONES

Dentro de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, en numeral 10.5 Revelaciones, de las Propiedades, planta y equipo se establece:

“La empresa revelará, para cada clase de propiedad, planta y equipo, los siguientes aspectos:

- a) los métodos de depreciación utilizados;
- b) las vidas útiles o las tasas de depreciación utilizadas;
- c) el valor en libros y la depreciación acumulada, incluyendo las pérdidas por deterioro del valor acumuladas, al principio y final del periodo contable;
- d) una conciliación entre los valores en libros al principio y al final del periodo contable, que muestre por separado lo siguiente: adquisiciones, adiciones realizadas, disposiciones, retiros, sustitución de componentes, inspecciones generales, reclasificaciones a otro tipo de activos, pérdidas por deterioro del valor reconocidas o revertidas, depreciación y otros cambios; (...)” (Subrayado fuera del texto)

Adicionalmente, de acuerdo al Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran ahorro del público, en las características cualitativas de la información financiera se identifica:

“4.1 Características fundamentales

4.1.2 Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos que pretende representar además de representar los hechos relevantes. Para ser una representación fiel, una descripción debe ser completa neutral y estar libre de errores.

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.

(...)

4.2 Características de mejora

4.2.4 Comprensibilidad

La Comprensibilidad significa que la información está clasificada, caracterizada y presentada de forma clara y concisa." (Subrayado fuera del texto)

Por otro lado, el Catálogo General de Cuentas para las Entidades de Gobierno en las descripciones y dinámicas de la cuenta 1635 - BIENES MUEBLES EN BODEGA, establece que:

“DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los bienes muebles nuevos, adquiridos a cualquier título, los cuales se espera serán usados por la empresa durante más de un periodo contable para la producción o venta de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos. En esta cuenta no deben registrarse los bienes que se retiran del servicio de manera temporal o definitiva.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El costo de los bienes muebles adquiridos.
- 2- El valor de los bienes muebles recibidos en donación, cesión u otra modalidad.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los bienes muebles enajenados o transferidos.
- 2- El valor de los bienes muebles dados de baja por destrucción u otras causas.
- 3- El valor de los descuentos y rebajas que se asocien con los bienes muebles adquiridos.
- 4- El valor de los bienes muebles puestos en servicio. " (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriores, se concluye que la clasificación de los hechos económicos en el Catálogo General de Cuentas, debe atender a la naturaleza de los mismos, con el propósito de dar cumplimiento a la característica de mejora de Comprensibilidad.

Además, para atender los requerimientos de las revelaciones de la norma de Propiedades, planta y equipo, es necesario que la información correspondiente al costo, depreciación acumulada y deterioro del valor, se presente de manera desagregada con base en la clase del elemento, es decir, que su identificación se realice de acuerdo con las denominaciones del Catálogo de Cuentas para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

Por lo tanto, cuando se realiza la reclasificación de un activo, dentro de estas clases, es fundamental realizar no solo la reclasificación de su costo, sino también de la depreciación acumulada y deterioro del valor.

Teniendo en cuenta lo anterior, en el momento en que se realice la salida del bien de la cuenta 1635 - BIENES MUEBLES EN BODEGA a la cuenta 1655 - MAQUINARIA Y EQUIPO, con el fin de que la información presente y revele fielmente y libre de errores, la entidad deberá realizar la reclasificación de la depreciación acumulada del bien, de la subcuenta 168513 - Bienes muebles en bodega, a la subcuenta 168504 - Maquinaria y equipo, subcuentas que hacen parte de la cuenta 1685 - DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR).

Es preciso advertir que en la cuenta 1635 - BIENES MUEBLES EN BODEGA, únicamente se reconocerán los bienes nuevos adquiridos, recibidos en donación, cesión u otra modalidad, por lo cual, cuando un activo se deje de explotar, usar o se proceda a dar de baja, no podrán ser reclasificados a esta cuenta, ni su depreciación y deterioro acumulado. Igualmente debe observarse la individualización del cálculo de la depreciación y deterioro que afecten a las propiedades, planta y equipo.

CONCEPTO No. 20182000026431 DEL 04-05-2018		
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 Provisiones

	Pasivos contingentes Asuntos no contemplados en una clasificación específica
SUBTEMAS	Procedimiento contable a seguir para reconocer los hechos económicos que se generan por el reforzamiento estructural

Doctora

DEISELA CASTRILLÓN HIGUERA

Gerente

E.S.E. Hospital Pio XII - Argelia

Argelia - Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550000657-2, del día 10 de febrero de 2018, en la cual se señala:

“...Por lo mencionado, consideramos que aunque la obligación de la realización del proyecto de reforzamiento estructural sigue en cabeza de la ESE Hospital Pio XII, el cumplimiento de la mencionada obligación no requiere desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos a favor de terceros, sino la realización de una inversión para la mejora de un activo de propiedad planta y equipo, toda vez que los recursos destinados al cumplimiento del reforzamiento estructural se verán reflejados en el mayor valor económico, el aumento de la vida útil, ampliación de la capacidad productiva y la eficiencia operativa relacionadas a la edificación utilizada para la prestación de los servicios de salud y para propósitos administrativos de la ESE, además, de la imposibilidad para estimar con suficiente fiabilidad el valor de la obligación.

En virtud de lo mencionado la ESE Hospital PIO XII, se plantea la reversión del registro contable realizado el 30 de junio de 2017 y realizar nuevamente el registro en pasivos contingentes de la estimación del valor de la concurrencia a cargo de la ESE, para el proyecto de reforzamiento estructural al 31 de diciembre de 2017.”

Ahora bien, en conversación vía telefónica, se amplía la consulta bajo los siguientes términos:

-Los recursos que se deben destinar para llevar a cabo el proyecto de reforzamiento estructural, serán girados en un 100% por el Ministerio de Salud, al no contar el Hospital con el suficiente músculo financiero.

-Cuando el Ministerio de Salud haga el giro de los recursos, estos serán destinados única y exclusivamente para cumplir con el proyecto de reforzamiento estructural en los términos de la Ley 715 de 2001.

-La provisión constituida el 30 de junio de 2017 por valor de \$ 715.000.000, al 2018 se actualizó con el nuevo valor estimado.

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

CONSIDERACIONES

El artículo 54 del capítulo IV del título III de la Ley 715 de diciembre 21 de 2001, emitida por el Congreso de la República “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.”, establece:

“Artículo 54. Organización y consolidación de redes. El servicio de salud a nivel territorial deberá prestarse mediante la integración de redes que permitan la articulación de las unidades prestadoras de servicios de salud, la utilización adecuada de la oferta en salud y la racionalización del costo de las atenciones en beneficio de la población, así como la optimización de la infraestructura que la soporta...

Parágrafo 1°. Para garantizar la efectiva organización y operación de los servicios de salud a través de redes, los planes de inversión de las instituciones prestadoras de salud públicas deberán privilegiar la integración de los servicios. Para el conjunto de servicios e instalaciones que el Ministerio de Salud defina como de control especial de oferta, las Instituciones Prestadoras de Salud, sean públicas o privadas, requerirán de la aprobación de sus proyectos de inversión por el Ministerio de Salud.

Parágrafo 2°. Defínase un plazo de cuatro (4) años después de la vigencia de la presente Ley para la evaluación de la vulnerabilidad sísmica de las instituciones prestadoras de servicios de salud. Una vez culminada la evaluación cada entidad contará con cuatro (4) años para ejecutar las acciones de intervención o reforzamiento estructural que se requieran de acuerdo a las normas que regulan la materia.” (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el artículo 35 de la sección IV del capítulo IV de la Ley 1151 de 2007 emitida por el Congreso de la República, y “Reglamentada parcialmente por los Decretos Nacionales 1924 de 2009, 2190 de 2009 y 1160 de 2010”, prescribe:

“Artículo 35. Reforzamiento estructural IPS públicas. Ampliase por cuatro años más el plazo para las acciones de reforzamiento estructural señalado en el párrafo 2° del artículo 54 de la Ley 715 de 2001.” (Subrayados fuera de texto)

Igualmente, el artículo 1 de la Resolución N° 5381 del 20 de diciembre de 2013 emitida por el Ministerio de Salud “Por medio de la cual se modifica el plazo para las acciones de reforzamiento estructural”, establece:

“Artículo 1. Modifíquese el plazo para desarrollar las acciones de reforzamiento estructural, previsto en el párrafo 2° del artículo 54 de la ley 715 de 2001 y en el artículo 35 de la Ley 1151 de 2007, en cuatro (4) años más, contados a partir de la entrada en vigencia de la presente resolución.

Artículo 2. Las instituciones prestadoras de servicios de salud tendrán la obligación de cumplir las normas de construcciones sismo resistentes, con el fin de reducir y mitigar los riesgos, para lo cual, deberán destinar los recursos necesario para tal fin.” (Subrayados fuera de texto)

Así mismo, el artículo 1 de Resolución N° 5240 del 19 de diciembre de 2017, emitida por el Ministerio de Salud “Por medio de la cual se modifica el artículo 1 de la Resolución 5381 de 2013, en cuatro (4) años más, a fin de que las instituciones prestadoras de servicios de salud adelanten las acciones requeridas”, expresa:

“Artículo 1. Modifíquese el plazo para desarrollar las acciones de reforzamiento estructural, previsto en artículo 1 de la Resolución 5381 de 2013, ampliándolo en cuatro (4) años más, contados a partir de la entrada en vigencia de la presente resolución.”

- a. Ahora bien, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera
- b. de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran
- c. Ahorro del Público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones en especial la
- d. Resolución N° 607 de 2016, 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...

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...

6.1.2 Pasivos

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

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

6.1.5 Gastos

Los gastos son los decrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con las distribuciones realizadas a los propietarios de este patrimonio...

6.2.2 Reconocimiento de pasivos

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

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

Además, 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 especial la Resolución N° 607 de 2016, indica:

"CAPÍTULO I. ACTIVOS

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento...

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...

CAPÍTULO II. PASIVOS

6. PROVISIONES

6.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como provisiones, los pasivos a cargo de la empresa que estén sujetos a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía y/o vencimiento. Son ejemplos de hechos que pueden ser objeto de reconocimiento como provisiones: los litigios y demandas

en contra de la empresa, las garantías otorgadas por la empresa, los contratos onerosos, las reestructuraciones y los desmantelamientos.

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

CAPÍTULO III. ACTIVOS Y PASIVOS CONTINGENTES...

2. PASIVOS CONTINGENTES

2.1. Reconocimiento

1. Los pasivos contingentes no serán objeto de reconocimiento en los estados financieros. Un pasivo contingente corresponde a una obligación posible surgida a raíz de sucesos pasados, cuya existencia 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.

2. Los pasivos contingentes se evaluarán de forma continuada, con el fin de asegurar que su evolución se refleje apropiadamente en los estados financieros. En caso de que la salida de recursos sea probable y que se obtenga una medición fiable de la obligación, se procederá al reconocimiento del pasivo en los estados financieros del periodo en el que dicho cambio tenga lugar...

CAPÍTULO IV. INGRESOS...

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.

7. 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

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

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." (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Para reconocer la obligación de reforzamiento estructural, el Hospital Pio XII debió evaluar en su momento el principio de esencia sobre forma donde los hechos económicos se reconocen atendiendo su esencia económica independientemente de su forma legal, y el principio de devengo, es decir, cuando nace la obligación con independencia del instante en que se produce la salida del efectivo o sus equivalentes.

Ahora bien, para orientar la respuesta a la consulta, a continuación se describe el procedimiento contable que el Hospital debe seguir para reconocer el hecho económico:

1. Reconocimiento de los recursos que otorgue el Ministerio de Salud

La ESE Hospital Pio XII deberá reconocer los recursos que le otorgue el Ministerio de Salud, atendiendo la norma de Ayudas gubernamentales y Subvenciones, para esto, considerará una de las dos siguientes alternativas:

- Si es una subvención condicionada, es decir, el Hospital debe cumplir con algún requerimiento o de lo contrario realizar la devolución de los recursos, se deberá reconocer un pasivo por subvención hasta tanto se cumpla con la condición; con posterioridad, se dará de baja el pasivo y se reconocerá un ingreso por subvención.

Así las cosas, el registro contable que se deberá efectuar será mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR, y como contrapartida, un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS.

Con la recepción de los recursos, se deberá debitar la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditar la subcuenta correspondiente de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR.

Con el cumplimiento de las condiciones se deberá debitar la subcuenta correspondiente de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y acreditar la subcuenta correspondiente de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

- Si es una subvención no condicionada, el Hospital podrá reconocer un ingreso afectando el activo correspondiente, por lo tanto, el registro contable que deberá realizar será un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

Con la recepción de los recursos, se deberá debitar la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditar la subcuenta correspondiente de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR.

2. Reconocimiento de los activos o gastos que se generan con la ejecución de los recursos donde se da inicio al reforzamiento estructural

Con la ejecución de los recursos se reconocerán los activos o gastos que correspondan, y su respectiva cuenta por pagar. Así las cosas, la ESE Hospital Pio XII deberá considerar una de las dos siguientes alternativas:

- El Hospital reconocerá un activo en la medida en que los desembolsos incurridos para llevar a cabo el reforzamiento estructural, contribuyan a la generación de beneficios económicos futuros a través de la entrada de efectivo o sus equivalentes, o a través de la reducción de pagos; en éste sentido, se deberá considerar los principios de la norma de propiedades, planta y equipo, la cual permite capitalizar las erogaciones por concepto de adiciones y mejoras, siempre que cumpla con una de las siguientes condiciones:

4. Aumente la vida útil del activo
5. Amplíe la capacidad productiva y eficiencia operativa
6. Mejore la calidad de los productos y servicios
7. Reduzca significativamente los costos

Por su parte, el registro contable que el Hospital deberá adelantar será mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1640-EDIFICACIONES y un crédito en la correspondiente subcuenta de la cuenta por pagar.

- El Hospital reconocerá un gasto en la medida en que los desembolsos incurridos configuren un decremento en los beneficios económicos relacionada con la salida o disminuciones del valor de los activos o con el aumento en los pasivos, en este sentido, se deberá reconocer en su momento un gasto en el resultado del periodo y un pasivo respectivamente.

En atención al caso en particular, la ESE Hospital Pio XII debió reconocer en el momento de la emisión de la Ley 715 de 2001 y en aplicación del Régimen de Contabilidad Pública Precedente una contingencia por la posible obligación futura. Por lo tanto, y en atención al nuevo marco de regulación incorporado en la Resolución N° 414 de 2014, el Hospital tuvo que haber aplicado el procedimiento del numeral 1.4.11 del Instructivo N° 002 de 2014 referente a pasivos contingentes, y seguir presentando el hecho económico en cuentas de orden acreedoras mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 9905-PASIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (DB) y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 9190-OTROS PASIVOS CONTINGENTES, toda vez que el reforzamiento estructural es una obligación posible cuya realización depende de la ocurrencia de sucesos futuros (por ejemplo, la obtención de los recursos) que no están enteramente bajo el control del Hospital.

La ESE Hospital Pio XII no debió reconocer un pasivo por provisión en el estado de situación financiera, toda vez que con el nuevo marco de regulación, el hecho económico no cumple las condiciones de un pasivo, puesto que una obligación surge solo cuando se ha recibido el activo o la empresa realiza un acuerdo irrevocable para adquirir el activo, a su vez, el principio de devengo impone que las obligaciones derivadas de contratos sin ejecutar no se reconozcan como pasivos dado que la obligación presente surge cuando el deudor tiene la obligación de pagar y el acreedor tiene el derecho a exigir el pago.

En efecto, el reconocimiento de la provisión configura un error contable, porque se presenta errores en la aplicación de políticas contables o mala interpretación de los hechos económicos. Por lo tanto, considerando que el error se presentó en una vigencia anterior, el ajuste que se deberá adelantar será mediante la reexpresión retroactiva de la información comparativa afectada por el error. Por lo tanto, la Empresa realizará el ajuste afectando la subcuenta 270190-Otros litigios y demandas de la cuenta 2701-PROVISIONES 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.

No obstante, si se considera que el error no es material, no se requerirá su reexpresión retroactiva, sin embargo, se deberán realizar las revelaciones correspondientes.

CONCEPTO No. 20182000027441 DEL 16-05-2018

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 Costos de transformación
	SUBTEMAS	Registros contables para reconocer la compra de una franja de terreno que constituye una servidumbre en la que se construyó una red de conducción de agua potable para el abastecimiento del Municipio.

Doctora
CLARA INÉS SANABRIA BÁEZ
Profesional Universitario
Contraloría General de Caldas
Manizales - Caldas

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550001608-2, del 9 de abril de 2018, donde solicita que la CGN señale el procedimiento contable que debe adelantar una Empresa de Acueducto y Alcantarillado de un Municipio, para reconocer los hechos económicos formalizados mediante escritura pública, en el que consta que la Empresa adquirió un lote de terreno y que se constituyó una servidumbre de carácter permanente e irrenunciable donde será instalada una red de conducción de agua potable para el abastecimiento del servicio de acueducto en ese Municipio.

Al respecto se pregunta:

1. Teniendo en cuenta que con la escritura pública se producen dos hechos económicos diferentes, la compra del terreno y la constitución de la servidumbre, ¿Cuál es el registro contable que debe realizar la Empresa de Servicios Públicos Domiciliarios?

2. En el caso que el pago realizado para la constitución de la servidumbre no cumpla las condiciones para su reconocimiento como activo de la entidad, ¿Debe reconocer como un costo en la prestación del servicio?

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

CONSIDERACIONES

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

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

ARTICULO 880. SERVIUMBRES ACTIVAS Y PASIVAS. Se llama predio sirviente el que sufre el gravamen, y predio dominante el que reporta la utilidad. Con respecto al predio dominante, la servidumbre se llama activa, y con respecto al predio sirviente, se llama pasiva.”
(Subrayados fuera de texto)

El Marco Conceptual para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, se definen 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 del texto)

Por su parte, 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, en relación con los activos dispone 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. (...)

11.2. Medición inicial

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

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." (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

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

La protocolización de la compra del lote de terreno y la constitución de la servidumbre mediante una escritura pública, en la que se formalizan dos transacciones ligadas a un mismo contrato, deberá considerarse como dos eventos diferentes por cuanto cada uno de estos puede entenderse de manera separada y no solo en referencia al conjunto completo de la transacción realizada.

1. Reconocimiento contable de la adquisición del lote de terreno

Dado que el lote de terreno adquirido mediante escritura pública puede individualizarse y separarse respecto del predio afectado por la servidumbre, corresponde reconocerlo como una propiedad, planta y equipo, si como resultado de la aplicación del juicio profesional se comprueba que la Empresa: (i) es quien controla el terreno, por cuanto decide autónomamente el propósito al cual se destina el mismo; (ii) es la que obtendrá sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad, si es que el terreno tiene incorporado un potencial para contribuir, directa o indirectamente, a los flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo; (iii) será quien pueda prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y; (iv) que ésta asumió sustancialmente los riesgos asociados con el terreno.

2. Reconocimiento contable del derecho a la servidumbre

Respecto de la servidumbre pagada por la Empresa, es necesario precisar que mediante la Resolución N° 466 de 2016, la CGN 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.

Así las cosas, considerando que el pago realizado por la Empresa para tener el derecho a la servidumbre constituiría una erogación directamente atribuible a la construcción de una red de distribución del servicio de acueducto y alcantarillado para que esta se encuentre en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la administración de la empresa, el pago realizado como compensación por la constitución de la servidumbre constituye un mayor valor de las obras civiles que serán ordenadas para disponer de un activo que será utilizado para la prestación del servicio público a su cargo.

Ahora bien, dado que el pago por el derecho a la servidumbre se realiza antes de iniciar la construcción de las redes que se pretenden ejecutar, la Empresa deberá reconocer ese hecho económico mediante un débito en la subcuenta que corresponda a la naturaleza de la red que se pretende construir de la cuenta 1650-REDES, LÍNEAS Y CABLES, y revelar tal situación en las notas a los estados contables.

CONCEPTO No. 20182000027531 DEL 17-05-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Beneficios a Empleados
	SUBTEMAS	Reconocimiento de vehículo al servicio de la Empresa de servicios públicos Reconocimiento de pasivo por prestaciones sociales

Doctora
EDITH FLÓREZ LOZANO
Jefe de Control Interno
Municipio de Saldaña
Saldaña - Tolima

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2018550001662-2 del 16 de abril de 2018, mediante la cual consulta:

1. La entidad tiene registrada en la cuenta 1208 Inversiones Patrimoniales en entidades controladas una inversión por valor de \$50.000.000 realizada en 2009 en EmpuSaldaña, la cual no se ha modificado desde su inicio en espera que la Empresa presente rentabilidad. Se debe realizar provisión?

2. En los estados financieros del Municipio se presenta un vehículo recolector de basura y quien lo utiliza y tiene bajo su responsabilidad es la Empresa de servicios públicos EmpuSaldaña. Esta empresa paga las pólizas y el mantenimiento del mismo. Qué entidad debe reconocer el activo?

3. El Municipio de Saldaña descontó por nómina el aporte para pensión durante 22 meses del 2004 al 2007. Al verificar la historia laboral en Colpensiones aparecen reportados esos meses sin pago y la entidad no tiene registrada la obligación. En el proceso de saneamiento contable realizado por la entidad se cancelaron estos pasivos. Qué proceso debe efectuar la entidad para reconocer nuevamente el pasivo.

4. En el Balance a 31 de diciembre de 2017 la entidad presenta los siguientes saldos:

2505-Salarios y prestaciones sociales 0

2510-Pensiones y prestaciones económicas por pagar \$20.653.540,43

2715-Provisión para prestaciones sociales \$154.031.966,93

2720-Provisión para pensiones \$ 2.558.178.119

Solicita el procedimiento para el cálculo de las provisiones para prestaciones sociales.

CONSIDERACIONES

Las entidades de Gobierno deberán preparar la contabilidad desde el 1° de enero de 2018 para todos los efectos, aplicando la regulación contable expedida mediante la Resolución 533 de 2015 en lo relacionado con el Marco conceptual y por el Anexo de la Resolución 484 de 2017, que contiene las normas que orientan el procedimiento contable fijado para los rubros que componen los estados financieros. En este contexto se atiende la solicitud presentada.

1. La entidad tiene registrada en la cuenta 1208 Inversiones Patrimoniales en entidades controladas una inversión por valor de \$50.000.000 realizada en 2009 en EmpuSaldaña, la cual no se ha modificado en espera que la Empresa presente rentabilidad. Se debe realizar provisión?

Para determinar el procedimiento contable a aplicar a las inversiones patrimoniales, es necesario analizar el porcentaje de participación, el control y la influencia significativa que pueda tener la entidad inversionista. Una vez definidos estos aspectos, podrá clasificarse,

según corresponda, como Inversión en Controladas, Inversión en Asociadas o Acuerdos Conjuntos, según lo dispuesto en los numerales 5, 6 y 7 del Anexo de la Resolución 484 de 2017.

2. En los estados financieros del Municipio se presenta un vehículo recolector de basura y quien lo utiliza y tiene bajo su responsabilidad es la Empresa de servicios públicos EmpuSaldaña. Esta empresa paga las pólizas y el mantenimiento del mismo. Qué entidad debe reconocer el activo?

El Marco conceptual contenido en el Anexo de la Resolución 533 de 2015 establece los conceptos que se deben observar en la preparación y presentación de la información financiera de propósito general de las entidades de gobierno, en tal sentido hace referencia a que la información debe cumplir con unas características cualitativas Fundamentales y de Mejora.

“4.1. Características fundamentales.

Las características fundamentales son aquellas que la información financiera debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios. Se consideran características fundamentales de la información financiera, las siguientes: Relevancia y Representación fiel.

4.1.1. Relevancia

La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios. La información financiera influye en los usuarios si es material y si tiene valor predictivo, valor confirmatorio, o ambos. (...)

4.1.2. Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo. (...)

Así mismo, para que la información financiera cumpla con las características cualitativas, debe atender a unas pautas o macrorreglas, llamadas Principios de Contabilidad de los cuales es pertinente citar el Devengo definido como, “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.”

De otra parte, esta misma norma define los elementos de los estados financieros y se refiere a los Activos como, “Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. 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.”

Así mismo, el Anexo de la Resolución 484 de 2017 que contiene las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, en la Norma de Propiedades, planta y equipo señala:

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan

porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.

8. El Municipio de Saldaña descontó por nómina el aporte para pensión durante 22 meses del 2004 al 2007. Al verificar la historia laboral en Colpensiones aparecen reportados esos meses sin pago y la entidad no tiene registrada la obligación. En el proceso de saneamiento contable realizado por la entidad se cancelaron estos pasivos. Qué proceso debe efectuar la entidad para reconocer nuevamente el pasivo.

6.1.2. Pasivos

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

Al evaluar si existe o no una obligación presente, la entidad se basa en la información disponible al cierre del periodo para establecer si existe la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar al reconocimiento de un pasivo. Se considera que existe una obligación presente cuando la entidad evalúa que tiene poca o ninguna alternativa de evitar la salida de recursos. (...)

Las obligaciones pueden ser exigibles legalmente como consecuencia de la ejecución de un contrato o de un mandato contenido en una norma legal; también pueden ser producto de acuerdos formales que aunque no son exigibles legalmente, crean una expectativa válida de que la entidad está dispuesta a asumir ciertas responsabilidades frente a terceros.

La cancelación de una obligación presente implica que la entidad entrega unos recursos que llevan incorporados beneficios económicos o un potencial de servicio. La extinción de una obligación presente puede llevarse a cabo de varias maneras, entre otras, el pago en efectivo; la transferencia o traslado de otros activos; la prestación de servicios; la sustitución de esa obligación por otra; y la prescripción de la obligación de acuerdo con la normatividad sobre la materia.

6.2.2. Reconocimiento de pasivos

Se reconocerán como pasivos, las obligaciones presentes que tenga la entidad, que hayan surgido de eventos pasados y que para liquidarlas, la entidad deba desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos futuros, siempre que el valor de la obligación pueda medirse fiablemente.

4. En el Balance a 31 de diciembre de 2017 la entidad presenta los siguientes saldos:

2505-Salarios y prestaciones sociales 0

2510-Pensiones y prestaciones económicas por pagar \$20.653.540,43

2715-Provisión para prestaciones sociales \$154.031.966,93

2720-Provisión para pensiones \$ 2.558.178.119

Solicita el procedimiento para el cálculo de las provisiones para prestaciones sociales

Los rubros de salarios y prestaciones sociales a partir de la implementación del Nuevo Marco normativo se clasifican en el Grupo 25-Beneficios a los empleados, en el cual se suprimió el concepto de provisión, las cuales según lo dispuesto en Instructivo 002 de 2015 deberán cancelarse y las alícuotas mensuales que en adelante se causen se llevarán a las cuentas 2511-Beneficios a los empleados a corto plazo, 2512-Beneficios a los empleados a Largo Plazo, 2513-Beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual y 2514-Beneficios pos-empleo pensiones, para cada uno de ellos, la respectiva Norma se encuentra en el Anexo de la Resolución 484 de 2017.

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas, nos permitimos dar respuesta a su solicitud, anotando que desde el 1° de enero de 2018, las entidades del ámbito de la Norma para entidades de Gobierno deben preparar la contabilidad según lo dispuesto en la Resolución 533 de 2015 y del Anexo de la Resolución 484 de 2017, la cual para que se útil a los usuarios debe cumplir con unas características cualitativas de Relevancia y Representación fiel y atender a unos Principios, que para el caso hacemos referencia al Devengo, en donde los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo, esto es, se reconocerán los derechos y obligaciones cuando la transacción incide en los resultados del período.

1. La entidad tiene registrada en la cuenta 1208 Inversiones Patrimoniales en entidades controladas una inversión por valor de \$50.000.000 realizada en 2009 en EmpuSaldaña, la cual no se ha modificado en espera que la Empresa presente rentabilidad. Se debe realizar provisión?

Para resolver esta pregunta es necesario conocer la participación y características de control e influencia significativa del Municipio en la entidad en donde realizó la inversión, aspectos que se incorporan en cada una de las Normas relacionadas con las Inversiones patrimoniales como Controladas, Asociadas y Negocios Conjuntos. En relación con el tema fue consultada directamente a la entidad, pero al obtener información, no es posible responder lo solicitado. No obstante, es pertinente mencionar que el RCP presentaba el

Procedimiento para la Reconocimiento de las Inversiones patrimoniales, por lo que sería correcto que desde su constitución se mantenga por el valor inicial.

2. En los estados financieros del Municipio se presenta un vehículo recolector de basura y quien lo utiliza y tiene bajo su responsabilidad es la Empresa de servicios públicos EmpuSaldaña. Esta empresa paga las pólizas y el mantenimiento del mismo. Qué entidad debe reconocer el activo?

Para determinar quien debe reconocer un bien cuando una entidad lo entrega a otra entidad, deberá analizarse quien tiene el control sobre el bien, el cual implica, según lo dispuesto en Marco Conceptual para las entidades de Gobierno, la capacidad de la entidad para usar un recurso, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros, además, 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 el caso del control consecuencia de la titularidad jurídica sobre el activo, no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control, porque aún cuando la entidad sea 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.

Así mismo, según lo indicado por la Norma de Propiedades, planta y Equipo, un activo se clasificará en esta categoría cuando el activo sea empleado por la entidad para la prestación de servicios o para propósitos administrativos, no espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y prevé usarlos durante más de un período contable.

En consecuencia, la entidad determinará en el contexto de la definición de Activo del Marco conceptual y de la Norma de Propiedades, planta y equipo, cuál de las dos entidades deberá reconocer el activo.

En el evento que se llegue a la conclusión de que la Empresa es quien debe reconocer el activo, en la conformación de los saldos iniciales el Municipio retira el bien de su contabilidad, afectando la cuenta 3145-Impactos por la Transición al nuevo marco de regulación.

3. El Municipio de Saldaña descontó por nómina el aporte para pensión durante 22 meses del 2004 al 2007. Al verificar la historia laboral en Colpensiones aparecen reportados esos meses sin pago y la entidad no tiene registrada la obligación. En el proceso de saneamiento

contable realizado por la entidad se cancelaron estos pasivos. Qué proceso debe efectuar la entidad para reconocer nuevamente el pasivo.

Un Pasivo está definido como una obligación presente producto de sucesos pasados, que para su cancelación la entidad espera desprenderse de recursos. Para evaluar si existe obligación presente, la entidad deberá establecer si existe probabilidad de tener la obligación. Si es mayor la probabilidad de no tenerla, no reconocerá el pasivo, en caso contrario en donde no es posible evitar la salida de recursos, deberá reconocer el pasivo si además, es posible obtener una medición fiable del valor a cancelar.

En consecuencia, si la entidad determina que efectivamente adeuda los aportes de sus empleados, deberá reconocer el pasivo correspondiente afectando la cuenta 3109-Resultados de ejercicios anteriores, por el menor valor generado en la corrección de un error de un período contable anterior, en consideración a que no fue correcto cancelar en su momento este pasivo.

4. En el Balance a 31 de diciembre de 2017 la entidad presenta los siguientes saldos:

2505-Salarios y prestaciones sociales 0

2510-Pensiones y prestaciones económicas por pagar \$20.653.540,43

2715-Provisión para prestaciones sociales \$154.031.966,93

2720-Provisión para pensiones \$ 2.558.178.119

Solicita el procedimiento para el cálculo de las provisiones para prestaciones sociales

En relación con los saldos a 31 de diciembre de 2017 que presenta la contabilidad de la entidad, es pertinente señalar que según lo dispuesto en el RCP vigente hasta el 31 de diciembre de 2017, el saldo de la cuenta 2715-Provisión para prestaciones sociales, debía trasladarse al final del período contable a la correspondiente subcuenta de la cuenta 2505-Salarios y prestaciones sociales.

La cuenta 2510-Pensiones y prestaciones económicas por pagar corresponde al valor de las obligaciones por concepto de las nóminas por pagar de pensionados, que disminuye con el giro respectivo.

La cuenta 2720-Provisión para pensiones corresponde al valor amortizado del cálculo actuarial de pensiones actuales.

Ahora bien, con la entrada en vigencia del Nuevo Marco normativo, a partir del 1° de enero de 2018, la entidad debe preparar los saldos iniciales a esa fecha, según las instrucciones para la transición al Marco normativo para entidades de Gobierno contenidas en el

Instructivo 002 de 2015, para el caso que nos ocupa, lo relacionado con Beneficios a los empleados.

De otra parte, desde el 2018 en la preparación de la contabilidad, para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los hechos económicos, la entidad aplicará lo dispuesto en el Marco conceptual contenido en el Anexo de la Resolución 533 de 2015, las Normas del Anexo a la Resolución 484 de 2017, el Catálogo General de Cuentas adoptado mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, los Procedimientos contables, las Guías de Aplicación y la Doctrina Contable Pública, normatividad que puede consultarse en la página de la CGN, [www. Contaduría.gov.co](http://www.Contaduría.gov.co) en el aparte relacionado con las Normas para Entidades de Gobierno.

En relación con el cálculo de las prestaciones sociales, es un asunto de carácter administrativo que excede la competencia de la Contaduría General de la Nación, ya que de acuerdo con la Ley 298 de 1996, corresponde al Contador General de la Nación entre otras, emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación.

CONCEPTO No. 20182000029171 DEL 25-05-2018

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Tratamiento contable en medición inicial y posterior para los terrenos, construcciones y edificaciones.

Doctor

FELIPE JOSÉ TINOCO ZAPATA

Gerente General

E.S.E. Hospital Departamental Tomás Uribe Uribe de Tuluá

Tuluá - Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550001782-2, del día 18 de abril de 2018, en la cual solicita se emita concepto sobre la pertinencia de utilizar, para el proceso de convergencia hacia el nuevo Marco Normativo,

los siguientes criterios de medición inicial y posterior para terrenos, construcciones y edificaciones.

Para ello adjunta la siguiente información: “En noviembre de 2015 nuestra institución efectuó un avalúo técnico de su construcción y edificación hospitalaria, para lo cual contrató a persona idónea, quien en su informe perital indica:

Valor terreno	\$ 5.396.700.000
Valor edificación	<u>\$15.617.966.470</u>
	\$21.014.666.470

Con fecha de corte diciembre 31 de 2015 teníamos los siguientes saldos en RCP tradicional

Terrenos	\$ 872.488.749
Construcciones y Edificaciones	\$ 7.004.185.633
Depreciación Acumulada	\$ 6.157.965.785
Valorizaciones	<u>\$13.226.379.612</u>
Costo neto en libros	\$14.945.088.209

Con fecha de corte enero 1 de 2016 en procura de la aplicación del nuevo marco normativo utilizamos para efectos de medición inicial el informe pericial, insumo con el que procedimos a los correspondientes ajustes y reclasificaciones (Sic) contables, de forma tal que quedase reflejado el valor de \$21.014.666.470, tanto en la porción de terreno como la de edificación.

En ese orden de ideas y con el objetivo de conservar el valor del activo fijo lo más actualizado posible a su realidad económica, como criterio de medición posterior para la vigencia 2016 y 2017, tomamos el referente del 3% que trata el incremento de avalúos catastrales para predios urbanos (Decreto 2558 de 2015 y 2207 de 2016) y lo aplicamos sobre los \$21.014.666.470, para así determinar un costo revaluado o reexpresado, lo que dio como resultado un mayor valor del bien raíz objeto de análisis, porcentaje que además también generó un efecto sobre la depreciación.

Dicho criterio de medición posterior fue utilizado como parte de nuestra política contable, en virtud de varios factores:

1. La imposibilidad financiera en cada vigencia, de estar contratando el servicio profesional para un avalúo técnico.
2. La ausencia de adiciones y mejoras relevantes o de materialidad que puedan aumentar ostensiblemente el valor del bien raíz.

3. El comportamiento económico de la “tierra” en Colombia, que de manera regular es con tendencia a valorizarse, en especial los predios urbanos.

4. La aplicación de lo expresado en el marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera al grupo de empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, en su numeración 6.3. - página 14 y SS.

5. La interpretación y aplicación que hemos dado a lo manifestado 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, numeral 10 - propiedad, planta y equipo - página 52 y SS, en cuanto al término COSTO, en el entendido que este puede referirse o incluye conceptos tales como: Costo histórico, costo de adquisición, costo revaluado, costo reexpresado, valor razonable, costo de reposición, costo residual, entre otros.”

De acuerdo a lo anterior solicita el concepto en relación a:

“1. ¿Si los criterios técnicos utilizados por nuestra institución en cuanto al tema aquí tratado, cumplen con el objetivo y filosofía de la nueva regulación contable de convergencia hacia estándares internacionales?, y si por ende ¿se ajusta a la legislación contable vigente de que trata el nuevo marco normativo?

2. ¿Si con criterio y evidencia objetiva, pueden aplicarse otro tipo de porcentajes para procurar mantener el activo lo más cercano a su realidad económica y financiera, como por ejemplo el índice anual de inflación, el reajuste fiscal de activos fijos de que trata las normas tributarias o cualquier otro indicador financiero o económico fiable?

3. Si por el contrario hemos errado materialmente en nuestros criterios, ¿cuál sería el proceder, de acuerdo a la normatividad que ustedes mismos regulan?”

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

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014, señala:

“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. (...)

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

6.1.1 Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales se 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. (...)

Para que un activo se reconozca, debe tener un costo o 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. (...)

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.

Los criterios de medición de los elementos de los estados financieros, son los siguientes:

Costo: según este criterio, los activos se miden por el efectivo y otros cargos pagados o por pagar para la adquisición, formación y colocación de los bienes en condiciones de utilización o enajenación. (...)

Costo Reexpresado: según este criterio, el costo histórico de activos y pasivos se actualiza con el fin de reconocer cambios de valor ocasionados por la exposición a fenómenos económicos exógenos. Para tal efecto, se emplea la tasa de cambio de la moneda extranjera, los pactos de ajuste, la unidad de valor real o cualquier otra modalidad admitida formalmente. (...)

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

Valor presente neto: según este criterio, los activos se miden por el valor que resulta de descontar los flujos de efectivo netos futuros que se espera generen dichos activos durante el curso normal de la operación. (...)

Costo de reposición: según este criterio, los activos se miden por el efectivo y otras partidas equivalentes al efectivo que deberían pagarse para adquirir o producir un activo similar al que se tiene o, por el costo actual estimado de reemplazo de los bienes en condiciones semejantes a los existentes. (...)" (Subrayado fuera de texto)

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 y modificadas por la Resolución N° 607 de 2016, en el Capítulo I. Activos, señalan:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (...)

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. (...)

9. Cualquier descuento o rebaja del precio se reconocerá como un menor valor de las propiedades, planta y equipo, y afectará la base de depreciación.

10. En todo caso, no se reconocerán como parte del elemento, los siguientes conceptos: los costos de puesta en marcha (a menos que sean necesarios para poner la propiedad en las condiciones necesarias para que opere de la manera prevista por la administración de la empresa); las pérdidas de operación en las que se incurra antes de que la propiedad, planta y equipo logre el nivel planeado de ocupación; ni las cantidades anormales de desperdicios, de mano de obra o de otros recursos en los que se incurra para la construcción de la propiedad.

11. Los costos por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del lugar sobre el que se asiente el elemento de propiedades, planta y equipo se reconocerán como un mayor valor de las propiedades, planta y equipo y se medirán por 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. Esto, cuando dichos costos constituyan obligaciones en las que incurra la empresa como consecuencia de adquirir o utilizar el activo durante un determinado periodo.

12. Los costos de financiación asociados con la adquisición o construcción de una propiedad, planta y equipo que, de acuerdo con lo estipulado en la Norma de Costos de Financiación, cumpla con los requisitos establecidos para calificarse como activo apto, se capitalizarán atendiendo lo establecido en la citada Norma.

13. Cuando la empresa adquiera propiedades, planta y equipo con un plazo para pago que exceda los periodos normales de crédito, el componente de financiación no hará parte del costo de las propiedades, planta y equipo 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. (...)

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.

20. 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 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. (...)

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. (...)

27. 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.

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.

29. 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. (...)

10.5. Revelaciones

34. La empresa revelará, para cada clase de propiedad, planta y equipo, los siguientes aspectos:

- a) los métodos de depreciación utilizados;
- b) las vidas útiles o las tasas de depreciación utilizadas;
- c) el valor en libros y la depreciación acumulada, incluyendo las pérdidas por deterioro del valor acumuladas, al principio y final del periodo contable;

d) una conciliación entre los valores en libros al principio y al final del periodo contable, que muestre por separado lo siguiente: adquisiciones, adiciones realizadas, disposiciones, retiros, sustitución de componentes, inspecciones generales, reclasificaciones a otro tipo de activos, pérdidas por deterioro del valor reconocidas o revertidas, depreciación y otros cambios; (...)" (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el Capítulo VI. Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones de las normas antes mencionadas, indica:

“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. (...)

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. (...)” (Subrayado fuera de texto)

De igual manera, 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 siguiente cuenta:

“3225 - RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de ser absorbido.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de la pérdida o 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 la utilidad o excedente del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su distribución.
- 2- El valor de la pérdida o déficit absorbido 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)

Por su parte el Instructivo N° 002 de 2014, emitido por la CGN, indica:

“1.1.9 Propiedades, planta y equipo (...)

Para efectos de la transición, téngase en cuenta que, a 31 de diciembre de 2014, estas partidas pueden encontrarse en el grupo de Propiedades, planta y equipo. No obstante, las empresas deben analizar, entre otros, los conceptos registrados en las cuentas de Bienes de Beneficio y Uso Público, Bienes Históricos y Culturales, Bienes Entregados a Terceros, Bienes Recibidos en Dación de Pago, Bienes Recibidos en Custodia, Bienes Recibidos de Terceros, con el fin de determinar cuáles de estas partidas cumplen con los criterios para ser reconocidas como propiedades, planta y equipo.

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

- a) Identificar y clasificar la propiedad, planta y equipo por su naturaleza, como terrenos, maquinaria y equipo, plantas productoras, o muebles y enseres, entre otros. Para tal efecto, se tendrán en cuenta las propiedades, planta y equipo que surjan de contratos de arrendamiento financiero.

b) Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, las provisiones de propiedades, planta y equipo reconocidas a 31 de diciembre de 2014 afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

c) Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, las valorizaciones de propiedades, planta y equipo reconocidas a 31 de diciembre de 2014 afectando directamente el patrimonio en la cuenta Superávit por Valorizaciones.

d) Medir cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo utilizando alguna de las siguientes alternativas:

i) Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; para lo cual, realizará las siguientes acciones:

- Deducir del costo de adquisición o construcción del elemento de propiedad, planta y equipo, los siguientes conceptos que hayan sido capitalizados: los descuentos, el componente de financiación si el plazo para pago excede las condiciones normales de crédito y los impuestos recuperables. Cualquier diferencia entre este valor y el costo de adquisición o de construcción por el cual fue reconocido inicialmente el activo, afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

- Adicionar, al valor calculado en el ítem anterior, el valor presente de los costos estimados en los que incurrirá la empresa para llevar a cabo el desmantelamiento y retiro del elemento al final de su vida útil o la rehabilitación del lugar descontados hasta la fecha de adquisición o construcción del elemento. Esto siempre y cuando la propiedad, planta y equipo tenga asociados costos por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del lugar sobre el que se asienta el elemento. El reconocimiento de estos costos afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. Adicionalmente, la empresa reconocerá un pasivo por provisiones de acuerdo con lo definido en el presente Instructivo para este tipo de pasivos.

- Calcular la depreciación acumulada que el elemento tendría a la fecha de transición teniendo como referencia el costo determinado de acuerdo con los dos ítems anteriores. Para el efecto, la empresa determinará la vida útil del activo y reconocerá como depreciación acumulada, la proporción del costo que corresponda al porcentaje de la vida útil ya transcurrida hasta la fecha de transición. Cualquier diferencia entre este valor y la depreciación acumulada calculada a 31 de diciembre de 2014 afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

- Evaluar si existen, al inicio del periodo de transición, indicios de deterioro del valor. Si este es el caso, la empresa comprobará el deterioro del valor para dicha partida aplicando lo establecido en el presente Instructivo para el deterioro del valor de los activos.

ii) Al valor de mercado o al costo de reposición depreciado determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La depreciación acumulada se dará de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

iii) Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor razonable o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco Normativo.

El valor actualizado se ajustará para reflejar cambios en un índice general o específico de precios. Para tal efecto, la empresa tendrá en cuenta las valorizaciones o provisiones que tenía el elemento las cuales, a 31 de diciembre de 2014, se reconocen de manera separada. La diferencia entre el valor calculado según lo señalado en este numeral y el costo del elemento a 31 de diciembre de 2014, incrementará o disminuirá el valor del activo y afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

Teniendo como referencia el valor actualizado determinado de acuerdo con el párrafo anterior, la empresa calculará la depreciación acumulada que el elemento tendría desde la fecha de valuación hasta la fecha de transición. Para el efecto, la empresa determinará la vida útil del activo y calculará la proporción del costo que corresponda al porcentaje de la vida útil transcurrida entre la fecha de valoración y la fecha de transición. Cualquier diferencia entre este valor y la depreciación acumulada calculada a 31 de diciembre de 2014 afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

La empresa evaluará si existen, al inicio del periodo de transición, indicios de deterioro del valor y, si este es el caso, comprobará el deterioro del valor para dicha partida. Para tal efecto, la empresa aplicará lo establecido en el presente instructivo para el deterioro del valor de los activos.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones expuestas anteriormente, se evidencia qué para efectos de transición al nuevo Marco Normativo y de acuerdo al Instructivo N° 002 de 2014, la Entidad tenía tres opciones para el reconocimiento de sus propiedades, planta y equipo en

los saldos iniciales; a saber: i) al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; ii) al valor de mercado o al costo de reposición depreciado determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición; o 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.

De acuerdo a la información entregada en la consulta, se observa que la entidad pudo haber aplicado dos de las opciones establecidas dentro del Instructivo, correspondientes a las alternativas ii) y iii), su aplicación dependerá de la vigencia indicada en el informe del avalúo realizado, por tanto, en el caso en el que el informe de avalúo incluyera el 1º de enero de 2016, se podría haber determinado el uso de la opción ii), sin embargo, si dentro de la vigencia de dicho informe no estaba comprendida la fecha de elaboración del Estado de Situación Financiera de Apertura, debió realizar la actualización del valor entregado en el avalúo, a fin de utilizar la opción iii). De haber procedido de conformidad con estos lineamientos, en cualquiera de estas dos situaciones el valor incluido en los saldos iniciales estaría en línea con los objetivos del Nuevo Marco Normativo.

En relación a la medición posterior realizada para los períodos a 31 de diciembre de 2016 y 2017, la política implementada por la Entidad no cumple con los criterios indicados en la Norma de Propiedades, planta y equipo anexa a la Resolución N° 414 de 2014 y modificada por la Resolución N° 607 de 2016, en la cual se indica que para la medición posterior los elementos que hagan parte de este grupo de activos, esta se efectuará por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado, tomando en cuenta que los terrenos no son objeto de depreciación, siendo así, imposible efectuar el uso del costo reexpresado, o cualquier otro criterio de medición diferente al indicado en esa Norma.

De acuerdo al párrafo anterior y lo indicado en su consulta, la Entidad ha errado en la aplicación de la medición posterior de sus propiedades, planta y equipo, razón por la cual la Entidad debe tratar esta situación como una corrección de errores de periodos anteriores, de acuerdo al Marco Normativo de la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, a efectos de corregir los valores incluidos y presentados en los Estados Financieros de la Entidad. Para ello, la Entidad deberá realizar la corrección en el periodo actual, afectando la cuenta 3225 - RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, así como la(s) subcuenta(s) correspondiente(s) a las propiedades, planta y equipo que hayan presentado el error en su medición posterior, ya que, de manera explícita, el marco normativo prohíbe el reconocimiento de este tipo de ajustes contra el resultado del periodo, para el caso de errores de periodos anteriores.

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 no materiales, no se requerirá su reexpresión retroactiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes.

CONCEPTO No. 20182000030331 DEL 06-06-2018

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 los activos totalmente depreciados.

Doctor

JOHANNA MERCEDES MARTÍN GONZÁLEZ

Profesional

Contraloría de Bogotá

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) N° 20185500019382 del día 26 de abril de 2018, mediante la cual solicita aclaración sobre los activos totalmente depreciados, a la luz del Marco Normativo de la Resolución 414, en el sentido de si estos deben continuar registrados en cuentas del activo, o si por el contrario deben reclasificarse en cuentas de orden.

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

CONSIDERACIONES

Las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, señala:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

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.

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.

20. 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 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. (...)

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.

24. 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.

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.

29. 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.

10.4. Baja en cuentas

31. 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. (...)

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

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." (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

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

En caso de que un activo se encuentre totalmente depreciado y aún se encuentre en uso por parte de la empresa, significa que ha omitido la aplicación de la norma, por no atender con lo relacionado a la revisión anual de la vida útil, el valor residual o el método de depreciación, durante los periodos anteriores, a efectos de ajustar oportunamente los factores que determinan el valor en libros y evitar con ello que se deprecien en su totalidad

cuando aún se encuentran generando beneficios económicos, es decir, que no existe consonancia con lo dispuesto en el Capítulo I. Activos, Numeral 10. Propiedades, planta y equipo de las Normas para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de los hechos económicos para empresas que no cotizan en el mercado de valor, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones.

Como consecuencia de lo anterior, la empresa deberá aplicar lo establecido en el numeral 5.3. Correcciones de errores, del Capítulo VI. Normas para la presentación de Estados Financieros y revelaciones de las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, recalculando la depreciación de este activo, teniendo en cuenta la vida útil consumida y remanente, afectando al débito la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), y al crédito la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES. Cabe señalar que, si el hecho económico es material, deberá efectuarse la reexpresión de los estados financieros, de conformidad con lo establecido en aquella norma, en tanto que, de no tratarse de un hecho relevante, procede únicamente el registro mencionado, y las respectivas revelaciones en las notas a los estados financieros.

CONCEPTO No. 20182000030351 DEL 06-06-2018

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 Propiedades de inversión Deterioro del valor de los activos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Alternativas de medición posterior de los elementos que cumplen los criterios para ser reconocidos como Propiedades de inversión.

Doctor
CESAR IBÁÑEZ MÁRQUEZ
Empresa de Desarrollo Urbano de Barranquilla S.A.
Barranquilla - Atlántico

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550001911-2, del día 24 de abril del 2018, en la cual se señala:

“Teniendo en cuenta que el instructivo 002, anexo de la resolución 414 de 2014 permitió incorporar las propiedades de inversión al valor razonable y que la medición posterior indica que las PI se medirán al costo menos la depreciación acumulada, (Sic) Que (Sic) alternativa o método podríamos utilizar en la empresa para no mostrar año tras año el mismo valor de las PI, toda vez que la tendencia de estas es la Valorización. Lo anterior con el fin de mostrar el valor real de los activos de la entidad...”

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 incorporadas 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 en especial la Resolución N° 607 de 2016, establece en los siguientes numerales:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

(...)

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.

(...)

11. PROPIEDADES DE INVERSIÓN

11.1. Reconocimiento

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.

(...)

4. Las adiciones y mejoras efectuadas a una propiedad de inversión 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, el mantenimiento y las reparaciones de las propiedades de inversión se reconocerán como gasto en el resultado del periodo. El mantenimiento y las reparaciones son erogaciones en que incurre la empresa con el fin de conservar o recuperar la capacidad normal de uso del activo.

11.2. Medición inicial

6. Las propiedades de inversión se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, el precio de adquisición, los impuestos por traspaso de la propiedad, los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades de inversión, los costos de los suministros empleados en la construcción, los costos de preparación del lugar para su ubicación física, los honorarios profesionales por servicios legales y todos los costos necesarios para dejar la propiedad en las condiciones de operación previstas por la administración de la empresa.

(...)

11.3. Medición posterior

14. 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.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el Instructivo 002 de 2015, emitido por la CGN en desarrollo de sus facultades, y por medio del cual se imparten instrucciones para la transición al Marco normativo para entidades de gobierno, establece:

“Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

(...)

d) Medir cada partida de una clase de propiedades de inversión utilizando alguna de las siguientes alternativas:

i) Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor (...)

ii) Al valor de mercado al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La depreciación acumulada se dará de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo, afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

iii) Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco normativo. El valor actualizado se ajustará para reflejar cambios en un índice general o específico de precios. Para tal efecto, la entidad tendrá en cuenta las valorizaciones o provisiones que tenía el elemento las cuales, a 31 de diciembre de 2016, se reconocen de manera separada. La diferencia entre el valor calculado según lo señalado en este numeral y el costo del elemento a 31 de diciembre de 2016, incrementará o disminuirá el valor del activo y afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

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 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.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Conforme se expresa en el Instructivo 002 de 2015, en el periodo de transición las empresas sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones en especial la Resolución N° 607 de 2016, podrán determinar el costo de las Propiedades de inversión considerando una de las tres alternativas de medición del literal d) del numeral 1.1.10. del mencionado instructivo. Por lo tanto, a futuro no es viable aplicar estas alternativas de medición.

Con posterioridad, a las empresas les corresponde medir las propiedades de inversión al costo menos la depreciación acumulada y menos cualquier pérdida por deterioro de valor acumulado. Para tal efecto, se aplicarán los criterios definidos en la Norma de Propiedades, Planta y Equipo y Deterioro del Valor de los Activos.

Así las cosas, no es posible emplear, para los activos que cumplan con los criterios de reconocimiento de propiedades de inversión, otra alternativa de medición diferente a la establecida 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. 20182000032341 DEL 20-06-2018		
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 bienes inmuebles

Almirante (RA)
HERNANDO WILLS VÉLEZ
Gerente General
Industria Militar - INDUMIL
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el número 2018550002193-2 el día 18 de mayo de 2018, por traslado de competencia de la Contraloría General de la República, en la cual consulta lo siguiente:

- ¿Existen los fundamentos legales y jurídicos que le permitan a la Industria Militar establecer el procedimiento administrativo para la baja de bienes inmuebles? En caso afirmativo, favor señalarlos.
- De no existir un fundamento legal alguno que respalde el proceso de baja de bienes inmuebles, ¿Qué mecanismo jurídico le permite a la industria militar adelantar la depuración de estos bienes?

Esto en atención a que como manifiesta, la Industria Militar cuenta con los procedimientos internos que le permiten adelantar los procesos administrativos de bajas en bienes muebles, sin embargo, no existe procedimiento para la baja de bienes inmuebles, y actualmente la Industria Militar es propietaria de terrenos a nivel nacional que hacen parte de su patrimonio y algunos de ellos tienen construcciones que se reflejan en los inventarios y registros contables de la empresa, pero que se encuentran en avanzado estado de deterioro y resultaría oneroso para la Industria su recuperación.

CONSIDERACIONES

Asociado a las antiguas funciones del control previo y perceptivo, mediante la Resolución 04 de 1960 la Contraloría General de la República (CGR) establecía los procedimientos sobre inventarios, bajas y demás aspectos relacionados con los bienes de las entidades públicas. En virtud de los cambios proferidos en materia del control fiscal, en el año 1991 por mandato constitucional se eliminó el control previo, lo que conllevó a que se derogara tácitamente la Resolución 04 de 1960, aunado el hecho de que se derogaron también las normas en virtud de las cuales se expidió la misma.

Sobre estos asuntos, la Corte Constitucional de Colombia, en la Sentencia C-103 de 2015, manifestó:

(...)

“14. Resultado de estos debates fue la abolición definitiva del sistema de control previo y la adopción del control posterior y selectivo, según se expresa en el artículo 267 de la Constitución de 1991, en el cual se estableció la vigilancia de la gestión fiscal sobre todas las entidades públicas, y los particulares y entidades que manejen bienes o fondos de la Nación y se suprimió el control previo y perceptivo que fue reemplazado por el posterior y selectivo, que comprende: un control financiero, de gestión y de resultados, basado en la eficiencia, la economía, la equidad y la valoración de los costos ambientales. Asimismo, para

salvaguardar la autonomía del máximo ente de control fiscal, esta disposición mantuvo la prohibición de atribuir a la Contraloría funciones administrativas inherentes a su propia organización, ya contenida en el artículo 59 inciso 2º de la anterior Constitución.

(...)

33. Uno de los propósitos del Constituyente de 1991 fue separar entre el ejercicio de funciones administrativas y de control fiscal, encargando a la Contraloría sólo de estas últimas, a fin de evitar la coadministración y, a la vez, garantizar la autonomía, independencia e imparcialidad del órgano de control fiscal. De ahí que el artículo 267 de la Carta vigente reproduzca la prohibición ya consagrada en el artículo 59 de la anterior Constitución, de atribuir a la Contraloría “funciones administrativas distintas de las inherentes a su propia organización”. (Subrayado fuera de texto).

Por otra parte, tal y como lo manifiesta en su consulta, con la expedición de la Ley 87 de 1993, se establecieron las normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del estado definiéndolo como el sistema integrado por el esquema de organización y el conjunto de los planes, métodos, principios, normas, procedimientos y mecanismos de verificación y evaluación adoptados por una entidad, con el fin de procurar que todas las actividades, operaciones y actuaciones, así como la administración de la información y los recursos, se realicen de acuerdo con las normas constitucionales y legales vigentes dentro de las políticas trazadas por la dirección y en atención a las metas u objetivos previstos.

El artículo 3º de dicha ley, 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. Aunado a esto, 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", por lo cual esta entidad expidió la Resolución 193 de 2016 mediante la cual se profiere el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, en la cual se define el Control Interno contable de la siguiente manera:

“Es el proceso que bajo la responsabilidad del representante legal o máximo directivo de la entidad, así como de los responsables de las áreas financieras y contables, se adelanta en las entidades, con el fin de lograr la existencia y efectividad de los procedimientos de control y verificación de las actividades propias del proceso contable, de modo que garanticen razonablemente que la información financiera cumpla con las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública.” (Subrayado fuera de texto).

En el numeral 3.2.4 del anexo de dicha Resolución se establece lo siguiente, con respecto a los manuales de políticas contables, procedimientos y funciones:

“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.”

La mencionada Resolución en su numeral 3.2.15 establece lo siguiente, con respecto a la depuración contable permanente y sostenible:

“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; (.)” (Subrayado fuera de texto)

En este sentido, el Marco conceptual dispuesto por la CGN como anexo a la Resolución 414 de 2014, mediante la cual se expidió 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, establece:

“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.”

Igualmente, el citado Marco conceptual, en el numeral 6.1.1., define los activos señalando lo siguiente:

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.

(...)”. (Subrayados fuera de texto)

Igualmente, las normas dispuestas como anexo de la Resolución Nº 607 de 2016, mediante la cual se modificaron las normas contenidas en el anexo a la Resolución 414 de 2014, mediante la cual se expidió el Marco normativo contable que deben atender las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, en el numeral 10 del Capítulo I señala:

“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.

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

3. Los terrenos sobre los que se construyan las propiedades, planta y equipo se reconocerán por separado.

(...)

10.4. Baja en cuentas

31. 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 de texto)

CONCLUSIONES

Atendiendo lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y el literal i) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos de contabilidad pública, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación, como máxima autoridad contable de la administración pública.

Por lo tanto, frente a las inquietudes planteadas en su consulta, se aclara que la CGN no tiene competencia funcional para definir asuntos de carácter administrativo y/o jurídico. En este orden de ideas, se precisa que el procedimiento para la desincorporación de una partida que no cumple las condiciones esenciales para mantener su reconocimiento como

activo de la empresa, es de origen y efecto meramente contable, ello quiere decir que, si un bien no cumple los criterios para su reconocimiento como propiedad planta y equipo u otro activo, con miras a garantizar el cumplimiento de las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública, deberá darse de baja contablemente, pero su titularidad, responsabilidad y régimen jurídico no cambia por este hecho, ya que un registro contable no es el que origina un hecho económico, que puede ser jurídico, sino que en el sistema contable se reconocen los efectos derivados de los mismos.

Ahora bien, si se llegase a configurar alguna situación jurídica de la cual se derive la pérdida de la titularidad del bien, asociado además a la pérdida de los beneficios económicos que reporta este, deberá procederse a su baja en cuentas.

Bajo este contexto, es la entidad quien debe establecer el procedimiento que debe llevarse a cabo contablemente para la baja en cuentas de bienes inmuebles, atendiendo a lo estipulado en la Resolución 193 de 2016 de la Contaduría General de la Nación, especialmente en sus numerales 3.2.4 y 3.2.15, y lo estipulado para el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, teniendo presente además, que dicho procedimiento debe ceñirse al principio de legalidad por lo cual no debe contrariar ninguna norma de carácter superior.

Al margen de la formulación del procedimiento contable para la baja en cuentas de los bienes inmuebles, se recomienda a la entidad evaluar la situación jurídica de los mismos ciñéndose a la regulación de nuestro sistema jurídico, a efectos de determinar su destino, contemplando incluso la posibilidad de transferir dichos inmuebles, ya que si bien los mismos no cumplen con las características de activo para esta entidad, pueden cumplir con dichas características para otra entidad pública, o en su defecto disponer de ellos por algún medio jurídicamente viable.

CONCEPTO No. 20182300032451 DEL 10-07-2018

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado público de valores, y que no captan ni administran recursos del público.
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo.
	SUBTEMAS	Registro de los hechos económicos originados en desarrollo del Contrato Interadministrativo de Operación Comercial, en el que la Sociedad Hotelera Tequendama S.A. recibe bienes inmuebles,

	con la obligación de pagar a la Caja de Retiro de las Fuerzas Militares, como entidad propietaria, un porcentaje sobre la rentabilidad obtenida por la operación comercial realizada.
--	---

Doctor
 HOVER ARLEY LINARES BENITO
 Jefe de Contabilidad e Impuestos
 Sociedad Hotelera Tequendama S.A.
 Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550000432-2 de febrero 6 de 2018, en la que solicita a la CGN que señale el procedimiento contable para el reconocimiento de los hechos económicos originados en desarrollo del Contrato Interadministrativo de Operación Comercial No. 001 de 2017, celebrado entre la Caja de Retiro de las Fuerzas Militares y la Sociedad Hotelera Tequendama S.A., donde las partes acordaron que la Sociedad pague el equivalente al 15% de la utilidad resultante de la operación comercial de los bienes inmuebles y demás elementos recibidos por el término de un (1) año, nueve (9) meses, contados desde el 1º de abril de 2017 hasta el 31 de diciembre de 2018.

Como elemento adicional, mediante comunicación telefónica, el Contador de la Sociedad Hotelera Tequendama S.A., informó que esta entidad mantiene en su poder los inmuebles recibidos en desarrollo del Contrato interadministrativo No. 001 de 2017, mediante acuerdos similares desde el periodo contable 2005.

CONSIDERACIONES

En la cláusula Segunda: Valor y forma de pago y Tercera: Duración del contrato - vigencia, del Contrato interadministrativo No. 001 de 2017 de operación comercial, mediante el cual se entregaron los inmuebles: Edificio Tequendama Norte del piso 4º al piso 33 más el área del helipuerto, cupos de parqueo en el Parqueadero Bachue, más áreas adicionales en el parqueadero y los Locales 106 a 107 del Edificio Tequendama Sur, celebrado entre la Caja de Retiro de las Fuerzas Militares y la Sociedad Hotelera Tequendama S.A., se acordó lo siguiente:

“CLAUSUSLA SEGUNDA. - VALOR Y FORMA DE PAGO. - Por su naturaleza el presente contrato interadministrativo de operación comercial no tiene un valor determinado, sin embargo, las partes acuerdan que de la utilidad operacional resultante de la operación

comercial del inmueble y elementos entregados que constituyen el objeto contractual, el HOTEL se obliga a pagar a la CAJA una suma mensual del 15% de estas utilidades o centros de costos, restaurante el Virrey, Café Vienés, RTN, Piso 30, parqueaderos y demás centros de costos que implique operación comercial no mencionados aquí pero en las áreas entregadas para la explotación comercial. (...)

TERCERA. - DURACIÓN DEL CONTRATO. - VIGENCIA. El término de duración del presente contrato será de un (1) año, nueve (9) meses, contados desde el 1º de abril de 2017 hasta el 31 de diciembre de 2018, previo perfeccionamiento del contrato. (...)” (Subrayados fuera de texto)

De otro lado, 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, dispuestas en el anexo a la Resolución N° 607 de 2016, mediante la cual se modificaron las normas anexas a la Resolución N° 414 de 2014, en lo numerales que se indican a continuación, señalan lo siguiente:

“6.1.1 Activos

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

(...)

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

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, 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 a la Resolución N° 607 de 2016, mediante la cual se modificaron las normas anexas a la Resolución N° 414 de 2014, en Capítulo I, establecen lo siguiente:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1 Reconocimiento

1. 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

2. (...) Cuando se adquiriera una propiedad, planta y equipo sin cargo alguno o, por una contraprestación simbólica, la empresa medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de Subvenciones. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso que se pretende darle. (...)

“13. ARRENDAMIENTOS

1. Un arrendamiento es un acuerdo mediante el cual el arrendador cede al arrendatario, el derecho a utilizar un activo durante un periodo de tiempo determinado a cambio de percibir una suma única de dinero, o una serie de pagos.
2. Cuando un arrendamiento sea parte de un amplio conjunto de acuerdos celebrados por la entidad, se aplicarán las disposiciones de esta Norma a cada operación de arrendamiento que se identifique dentro del conjunto de acuerdos. Las operaciones de arrendamiento identificadas se justificarán a partir de la aplicación de los criterios de reconocimiento contenidos en esta Norma.

13.1. Clasificación

(...)

5. La clasificación del arrendamiento dependerá de la esencia económica y naturaleza de la transacción, más que de la forma legal del contrato. (...). (Subrayado fuera de texto)

La contabilización de un arrendamiento operativo desde la perspectiva del arrendatario se encuentra previsto en el numeral 13.3.2, de las normas vigentes que deben aplicar las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, donde se señala lo siguiente:

“13.3.2. Contabilización para el arrendatario

13.3.2.1. Reconocimiento y medición

41. Cuando el arrendamiento se clasifique como operativo, el arrendatario no reconocerá el activo arrendado en sus estados financieros.
42. Las cuotas derivadas de los arrendamientos operativos (excluyendo lo que se pague por servicios tales como seguros o mantenimientos) se reconocerán como cuenta por pagar y gasto de forma lineal durante el transcurso del plazo del arrendamiento, incluso si los pagos no se realizan de tal forma. Esto, a menos que otra base sistemática de reparto resulte más representativa para reflejar adecuadamente el patrón temporal de los beneficios del arrendamiento.” (Subrayados fuera de texto)

De otro lado, las normas que deben aplicar las entidades de gobierno, dispuestas en el anexo de la Resolución Nº 484 de 2017, mediante la cual fueron modificadas las que se anexaron a la Resolución 533 de 2015, en el numeral 1, Capítulo V - Otras Normas, en

relación con los acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente, que en este caso sería la Caja, se 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.
2. Los activos en concesión son aquellos utilizados en la prestación del servicio o para uso privado, los cuales pueden ser proporcionados por el concesionario o por la entidad concedente. (...)

Reconocimiento y medición de activos en concesión

3. La entidad concedente reconocerá los activos en concesión, siempre y cuando: a) controle o regule los servicios que debe proporcionar el concesionario con el activo, los destinatarios o el precio de los mismos y b) controle (a través de la propiedad, del derecho de uso o de otros medios) cualquier participación residual significativa en el activo al final del plazo del acuerdo de concesión. Lo anterior, con independencia de que la entidad concedente tenga, o no, la titularidad legal de los activos en concesión.

1.3. Reconocimiento de ingresos y de gastos generados por la operación y mantenimiento del activo en concesión

19. Si la entidad concedente compensa al concesionario por la operación y mantenimiento del activo en concesión a través de valores específicos o cuantificables durante el plazo del acuerdo de concesión, reconocerá los ingresos y gastos asociados a la operación y mantenimiento del activo en concesión en el periodo en que estos se generen. Por su parte, si la entidad concedente compensa al concesionario a través de la cesión de los derechos a obtener ingresos por la explotación del activo en concesión o de otro activo que genere ingresos, reconocerá como ingreso únicamente la amortización del pasivo diferido, por tanto, no reconocerá ingresos y gastos generados por la operación y mantenimiento del activo.

4. En los acuerdos de concesión en los cuales se compense al concesionario a través de la cesión de los derechos a obtener ingresos por la explotación del activo en concesión y parte de estos ingresos deban ser transferidos como contraprestación a la entidad concedente, esta reconocerá un ingreso por la amortización del pasivo diferido y, adicionalmente, reconocerá un ingreso por los recursos a recibir del concesionario.
5. En el caso de que los activos en concesión se entreguen únicamente para operación o mantenimiento, se reconocerán los ingresos y gastos asociados en el periodo en que estos se generen, afectando, respectivamente, las cuentas por cobrar y las cuentas por pagar.” (Subrayados fuera de texto)

Igualmente, las normas antes citadas, en el Capítulo IV - Ingresos, en el numeral 2.1.3, Ingresos por el uso de activos por parte de terceros, señala lo siguiente:

“2.1.3, Ingresos por el uso de activos por parte de terceros

10. Se reconocerán como ingresos derivados del uso de activos de la entidad por parte de terceros, los intereses, las regalías o derechos de explotación concedidos, los arrendamientos, y los dividendos o participaciones, entre otros.
6. Los ingresos por el uso de activos por parte de terceros se reconocerán siempre que el valor de los ingresos pueda medirse con fiabilidad y sea probable que la entidad reciba los beneficios económicos o el potencial de servicio, asociados con la transacción.

(...) (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Lo acordado entre la Caja de Retiro de las Fuerzas Militares y la Sociedad Hotelera Tequendama S.A. en las cláusulas del Contrato interadministrativo No. 001 de 2017, corresponde a un contrato de operación comercial atípico que implica el uso de bienes específicos de propiedad de la primera entidad, cuya naturaleza no está claramente tipificada, razón por la cual es necesario precisar si se trata de un acuerdo de concesión de servicios, de un contrato de arrendamiento o de un acuerdo conjunto, tal como los define las normas dispuestas en el Anexo de la Resolución 484 de 2017, que modifica las normas del anexo a la Resolución 533 de 2015, mediante la cual se expidió el Marco normativo que deben aplicar las entidades de gobierno, aplicable a la Caja de Retiro de las Fuerzas Militares.

Del análisis realizado se determinó que se trata de un contrato en que la Sociedad Hotelera Tequendama S.A. tiene el derecho a utilizar un conjunto de bienes inmuebles de propiedad de la Caja de Retiro de las Fuerzas Militares por un periodo de tiempo no sustancial de la vida económica de estos, con la obligación de entregar, como contraprestación, un porcentaje preestablecido sobre la utilidad resultante de la operación comercial, en el que la Caja no asume las pérdidas que potencialmente puedan liquidarse, y que en caso de presentarse estas, no tiene derecho a pago alguno. También se observa que la Caja mantiene el control sobre los inmuebles, por cuanto puede exigir su devolución o restringir el uso de algunos inmuebles, por ejemplo, de los parqueaderos.

Como resultado de la evaluación de lo acordado en las cláusulas del Contrato interadministrativo No. 001 de 2017, se estableció lo siguiente:

1. El contrato de operación comercial no cumple las condiciones primarias para el reconocimiento de un contrato de arrendamiento, con independencia que la Caja haya cedido el derecho a utilizar los activos durante un periodo de tiempo determinado, por cuanto no existe un pago único, y por otra parte, eventualmente una serie de pagos puede verse interrumpida cuando se liquiden pérdidas; y tampoco existe un acuerdo en el que se haya previsto que, al finalizar el plazo previsto en el Contrato interadministrativo 001 de 2017, se renueve el contrato por un plazo que deba cubrir la mayor parte de la vida económica restante de los inmuebles y demás elementos entregados la Sociedad Hotelera Tequendama.
2. No se trata de un acuerdo conjunto, en los términos previstos en el Capítulo I Activos, numeral 7, de las normas que deben aplicar las entidades de gobierno, por cuanto las decisiones sobre las actividades relevantes no requieren el consentimiento unánime de las partes, ya que el control de estas se encuentra únicamente en cabeza de la Sociedad Hotelera.
3. Ahora bien, aunque no se observan los elementos típicos de un acuerdo de concesión, dado que la Sociedad Hotelera Tequendama S.A. no desarrolla una actividad reservada a la Caja de Retiro de las Fuerzas Militares por las disposiciones legales vigentes, la Caja tampoco regula o controla los servicios que debe proporcionar la Sociedad hotelera con los activos recibidos, no predetermina los destinatarios, ni regula las tarifas o el precio de los servicios, este contrato puede clasificarse en esta categoría, considerando lo siguiente:
 - El Capítulo V-Otras normas, párrafo 1, numeral 1, de la Norma acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente, señala que: "(...). 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.”. En este caso, la Sociedad Hotelera les da un uso privado a los bienes recibidos en desarrollo del acuerdo suscrito.

- El numeral 1.3.-Reconocimiento de ingresos y de gastos generados por la operación y mantenimiento del activo en concesión, párrafo 20, de la Norma que deben atender las entidades de gobierno cuando se trate de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente, establece que pueden existir acuerdos de concesión “(...) en los cuales se compense al concesionario a través de la cesión de los derechos a obtener ingresos por la explotación del activo en concesión y parte de estos ingresos deban ser transferidos como contraprestación a la entidad concedente. (...)”
- El numeral antes citado, párrafo 21, también señala que “En el caso de que los activos en concesión se entreguen únicamente para operación o mantenimiento, se reconocerán los ingresos y gastos asociados en el periodo en que estos se generen, afectando, respectivamente, las cuentas por cobrar y las cuentas por pagar.”

Así las cosas, en atención a lo señalado anteriormente, el procedimiento contable que deben atender las entidades que participan en el Contrato interadministrativo No. 001 de 2017, es el siguiente:

- **Caja de Retiro de las Fuerzas Militares**

- El derecho equivalente al 15% de las utilidades operacionales obtenidas por la Sociedad con los bienes, deberán reconocerse mediante un débito en la subcuenta 132303-Derechos por cobrar al concesionario, de la cuenta 1323-ACUERDOS DE CONCESIÓN y un crédito en la subcuenta 480901 Derechos de explotación a favor del concedente de la cuenta 4809-ACUERDOS DE CONCESIÓN.
- Igualmente, deberá reclasificar los bienes entregados para la explotación comercial por parte de la Sociedad, mediante un débito en las subcuentas que correspondan a la naturaleza de los bienes de la cuenta 1683 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN CONCESIÓN y un crédito en las subcuentas y cuentas en las que se reflejen los bienes objeto del acuerdo.

- **Sociedad Hotelera Tequendama S.A.**

- Corresponde a la Sociedad Hotelera Tequendama reconocer los ingresos y costos derivados de la operación comercial, registrando la suma a pagar por el equivalente al 15% de la utilidad operacional resultante de la operación comercial del inmueble y elementos entregados que constituyen el objeto contractual, como un costo en la subcuenta 769002 Generales de la cuenta 7690 OTROS SERVICIOS DE HOTELERÍA Y DE PROMOCIÓN TURÍSTICA y en el pasivo a la subcuenta 249090 Otras cuentas por pagar, cuenta 2490 OTRAS CUENTAS POR PAGAR. En este caso, tanto el costo como la obligación reconocida no será objeto de reporte como operación recíproca.

CONCEPTO No. 20182000033991 DEL 10-07-2018

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 Costos de transformación Inventarios
	SUBTEMAS	Reconocimiento de la depreciación en los costos indirectos de transformación en procesos de producción de bienes.

Señor Coronel (RA)
RODRIGO SALAZAR ECHEVERRI
Subgerente Técnico encargado de las funciones de la Gerencia General
Industria Militar - INDUMIL
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

En consideración a la solicitud presentada por esa entidad en la comunicación 2018550002585-2 del 19 de junio de 2018, mediante las cuales consulta:

Por razón de su actividad fabril, la entidad maneja contablemente las cuentas correspondientes a la clase 7-Costos de transformación, que contempla el catálogo de cuentas definido por la Contaduría General de la Nación.

Teniendo en cuenta que para dar cumplimiento a lo establecido en el marco normativo de la Resolución 414 de 2014, en relación con la depreciación de los activos reconocidos como propiedad, planta y equipo destinados a la fabricación de los diferentes productos; "... La

depreciación no cesará cuando el activo este sin utilizar o se haya retirado del uso activo ni cuando el activo sea objeto de operaciones de reparación y mantenimiento, se consulta:

1. ¿Cuál debe ser el registro contable de la depreciación que se realiza a la Maquinaria y equipo destinada a la producción, cuando se clasifican en las cuentas: 1635-Bienes muebles en Bodega, 1636-Propiedades, planta y equipo en Mantenimiento y 1637-Propiedades, planta y equipo no explotados?

La anterior pregunta se formula partiendo de la base que en principio por ser maquinaria y equipo destinado a la producción, su depreciación haría parte del costo en la Clase 7.

2. ¿Desde el punto de vista de la normatividad aplicable, sería válido cargar el valor de la depreciación de la Maquinaria y Equipo clasificados en las cuentas: 1635, 1636 y 1637 como un gasto de la clase 5 teniendo en cuenta que al encontrarse en dicha clasificación no intervienen directamente en el proceso productivo en un periodo de tiempo determinado?

CONSIDERACIONES

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 señala en el numeral 6.2.4. Reconocimiento de costos y gastos:

“Se reconocerán costos y gastos cuando haya surgido una disminución en los beneficios económicos relacionada con la salida o la disminución del valor de los activos o con el incremento en los pasivos y cuando el costo o el gasto pueda medirse con fiabilidad.

Esto significa que el reconocimiento de los costos y los gastos ocurre simultáneamente con el reconocimiento de aumentos en los pasivos o disminuciones en los activos; por ejemplo, el devengo de salarios o la depreciación de los bienes.”

Ahora, 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 anexo de la Resolución N° 607 de 2016, la Norma relacionada con las Propiedades, planta y equipo, numeral 10.3 Medición posterior, dispone:

“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.

20. 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 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. (...)
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.
24. 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.
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.

27. 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.
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.
29. 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.” (Subrayados fuera de texto)

Así mismo, la Norma de Inventarios, para la medición inicial determina cuando se trata de la producción de bienes aplicar lo siguiente:

“9.2.2. Costos de transformación

8. 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

9. El costo de transformación de los bienes estará determinado por el valor de los inventarios utilizados y de los cargos asociados con la transformación de las materias primas en productos terminados. También harán parte del costo, el mantenimiento, las depreciaciones y amortizaciones de activos directamente relacionados con la elaboración de bienes, las cuales se calcularán de acuerdo con lo previsto en las normas de Propiedades, Planta y Equipo, y Activos Intangibles, según corresponda.
(...)
10. La distribución de los costos indirectos fijos a los costos de transformación se basará en la capacidad normal de trabajo de los medios de producción. En consecuencia, la cantidad de costo indirecto fijo distribuido a cada unidad de producción no se incrementará como consecuencia de un nivel bajo de producción ni de la existencia de capacidad ociosa. Los costos indirectos no distribuidos se reconocerán como gastos en el resultado del periodo en el cual se incurra en ellos.
11. Se entiende la capacidad normal como la producción que se espera conseguir en circunstancias normales, considerando el promedio de varios periodos o temporadas y teniendo en cuenta la pérdida de capacidad que resulta de las operaciones previstas de mantenimiento.
12. Para la distribución de los costos indirectos fijos podrá usarse el nivel real de producción, siempre que se aproxime a la capacidad normal.
13. No se incluirán en los costos de transformación, y por ende se reconocerán como gasto en el resultado del periodo, los siguientes: las cantidades anormales de desperdicio de materiales, de mano de obra o de otros costos de transformación; los costos de almacenamiento, a menos que sean necesarios para el proceso de fabricación; los costos indirectos de administración que no hayan contribuido a la condición y ubicación actuales de los inventarios; y los costos de disposición.
(Subrayados fuera de texto)

Además, 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, contenido en las Resoluciones 310 y 596 de 2017, describe las cuentas

“1635-BIENES MUEBLES EN BODEGA. Representa el valor de los bienes muebles nuevos, adquiridos a cualquier título, los cuales se espera serán usados por la empresa durante más de un periodo contable para la producción o venta de bienes, para la prestación de servicios

o para propósitos administrativos. En esta cuenta no deben registrarse los bienes que se retiran del servicio de manera temporal o definitiva” (Subrayado fuera de texto)

“1636-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN MANTENIMIENTO. Representa el valor de las propiedades, planta y equipo que se encuentran en mantenimiento preventivo o correctivo.”

“1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS. Representa el valor de los bienes muebles e inmuebles controlados por la empresa que por características o circunstancias especiales, no son objeto de uso o explotación en desarrollo de sus actividades.”

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar:

La Norma de Propiedades, planta y equipo señala que los bienes son objeto de cálculo de depreciación desde el momento que esté disponible el activo 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 hasta cuando se produzca la baja en cuentas o cuando el valor residual del activo supere su valor en libros

Ahora, si el activo se encuentra en condiciones de uso y ha dejado de utilizarse o es objeto de operaciones de reparación y mantenimiento, continuará calculándose la depreciación afectando el gasto en el resultado del período, a menos que la depreciación se determine en función del uso, caso en el cual el cargo por depreciación sería nulo al no presentar actividad productiva, de conformidad con la Norma de Inventarios.

La imputación de la depreciación, cuando esta no se determina en función del uso, deberá basarse en la capacidad normal de trabajo de los medios de producción que la entidad haya definido, entendida esta como la producción que se espera conseguir en circunstancias normales, de modo que la cantidad de costo indirecto fijo distribuido a cada unidad de producción no se incrementará como consecuencia de un nivel bajo de producción ni de la existencia de capacidad ociosa. Por lo tanto, las ineficiencias no deberán afectar los costos de producción y por lo tanto deberán cargarse a los gastos en el resultado del período.

De otra parte, la depreciación calculada a los bienes clasificados como Bienes muebles en Bodega, Propiedades, planta y equipo en mantenimiento y Propiedades, planta y equipo no explotados afectará el gasto del período al no hacer parte del proceso productivo.

Cabe mencionar que al término de cada período contable deben revisarse el valor residual, la vida útil y el método de depreciación y si existen cambios significativos de estas variables que modifiquen el patrón de consumo de los beneficios económicos futuros se ajustarán y contabilizarán como un cambio en una estimación contable.

CONCEPTO No. 20182000035601 DEL 24-07-2018

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado Público de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del público
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Reconocimiento de un inmueble recibido por el INFIBOY en desarrollo de un proceso de disolución y liquidación de una Sociedad, donde esta entidad tenía una participación patrimonial que se retiró de la situación financiera al considerar que no se cumplían las condiciones básicas para el reconocimiento como activos.

Doctora
JESSICA YURLEY MORALES VASQUEZ
Contadora
Instituto Financiero de Boyacá INFIBOY
Tunja - Boyacá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el Nº 2018550002518-2 del 13 de junio de 2018, en la que solicita a la CGN que señale el procedimiento para el reconocimiento contable de un inmueble cuya titularidad fue transferida al Instituto Financiero de Boyacá -INFIBOY- recibido por la participación que esta entidad tenía en una Sociedad que fue liquidada y disuelta en febrero 2018 mediante un auto proferido en audiencia por autoridad competente.

En el texto de la consulta se informa que el INFIBOY lideró el proceso para lograr la disolución y liquidación de la Corporación donde este Instituto tenía una participación patrimonial. Adicionalmente, se señala que, en desarrollo del proceso de transición al nuevo Marco normativo contable, en la vigencia 2015, se dio de baja al derecho patrimonial contra la provisión acumulada reconocida en aplicación del Régimen de Contabilidad Pública

precedente, al considerar que, con la información disponible en ese momento, no se obtendría beneficio económico alguno.

Como datos adicionales para conocer el contexto de la situación consultada, la entidad informa:

- Valor de la inversión en cuentas de orden: \$1.000.000
- Valor de avalúo catastral: \$348.229.000
- Valor del Avalúo con fecha de emisión 2011: \$2.687.616.000
- Fecha de la audiencia en que se profirió el auto que ordena el traspaso del bien inmueble: 27 septiembre 2017
- Fecha de comunicación al Instituto: 01 febrero de 2018
Con fundamento en los antecedentes antes señalados, se presentan los siguientes cuestionamientos:

1. ¿Cómo se clasifica la recuperación del activo? ¿con cargo al patrimonio o al ingreso? ¿En qué cuentas se hace la contabilización?
2. ¿En caso que el Instituto deba reconocer un el ingreso, ¿este tipo de recuperaciones afectaría el ORI?
3. Por políticas contables de la entidad se registran los bienes inmuebles de la entidad a valor razonable a través de avalúos de reconocido valor técnico, existe un avalúo que se realizó en el año 2011 para fines jurídicos, ¿se puede tomar este valor anterior a la inscripción de la propiedad a nombre del Instituto mientras se hace un nuevo avalúo para todos los activos en 2019 de acuerdo a las “políticas contables”? o se contabiliza con el valor catastral?

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 por la CGN como un anexo de la Resolución 414 de 2014, mediante la cual emitió el Marco normativo contable que deben atender este tipo de empresas, en el numeral 6.3, al definir los criterios para la medición de los activos y pasivos, señala lo siguiente:

“Valor Razonable: según este criterio, los activos se miden por el precio que sería recibido por vender un activo y los pasivos se miden por el precio que sería pagado, en la fecha de

la medición, por transferir un pasivo, en una transacción ordenada entre participantes del mercado.

(...)

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.

(...)

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. (...)

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

Costo de reposición: según este criterio, los activos se miden por el efectivo y otras partidas equivalentes al efectivo que deberían pagarse para adquirir o producir un activo similar al que se tiene o, por el costo actual estimado de reemplazo de los bienes en condiciones semejantes a los existentes. (...).” (Subrayados fuera de texto)

La Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos en las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, en la Norma sobre Propiedades, planta y equipos, numeral 10.2 Medición inicial, párrafo 18, establece lo siguiente:

“18. Cuando se adquiera una propiedad, planta y equipo sin cargo alguno o, por una contraprestación simbólica, la empresa medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de Subvenciones. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso que se pretende darle.” (Subrayado fuera de texto)

La Norma sobre Ayudas Gubernamentales y Subvenciones, numeral 2., en referencia a la medición inicial de las subvenciones, dispone:

“2.2.2. Medición

12. 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.

La Norma sobre políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, en el numeral 5.3., en referencia a la corrección de errores de periodos anteriores, 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.

(...)

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 inateriales 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)

De otro lado, la Norma por sobre hechos ocurridos después del periodo contable, en el numeral 6, establece lo siguiente:

“6. HECHOS OCURRIDOS DESPUÉS DEL PERIODO CONTABLE

1. Los hechos ocurridos después del periodo contable son todos aquellos eventos, favorables o desfavorables, que se producen entre el final del periodo contable y la fecha de autorización para la publicación de los estados financieros.
2. El final del periodo contable se refiere al último día del periodo con el cual están relacionados los estados financieros y corresponderá al 31 de diciembre. Por su parte, la fecha de autorización para la publicación de los estados financieros corresponderá a la fecha en la que se apruebe que los diferentes usuarios tengan conocimiento de estos.
3. Pueden identificarse dos tipos de eventos: los que implican ajuste y los que no implican ajuste.

(...)

6.1. Hechos ocurridos después del periodo contable que implican ajuste

4. Los hechos ocurridos después del periodo contable que implican ajuste son aquellos que proporcionan evidencias de las condiciones existentes al final de dicho periodo. La empresa ajustará los valores en sus estados financieros para reflejar la incidencia de los

hechos ocurridos después del periodo contable que impliquen ajuste. (...)” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

Corresponde a la entidad revisar el proceso de determinación de los saldos iniciales en desarrollo de la transición al nuevo Marco normativo contable, para comprobar la correcta evaluación de los desenlaces asociados con mayor probabilidad al momento de decidir la eliminación de la partida que representaba los derechos patrimoniales y, además, establecer si la entidad efectuó el adecuado seguimiento del proceso durante los periodos contables 2015, 2016 y 2017, por cuanto según se informa, el mismo fue liderado por el INFIBOY, lo que permite inferir que debió conocer detalles sobre el desarrollo del mismo y la probabilidad de recibir recursos a su finalización.

Ahora bien, según se informa en la solicitud de concepto, el 27 de septiembre de 2017 se ordenó la cesión del inmueble a favor del INFIBOY, evento que se le notificó en febrero 1 de 2018, es decir, que la entidad conoció el hecho entre el 31 de diciembre de 2017 y antes de la fecha de autorización para la publicación de los estados financieros, lo que le obligaba a atender la Norma dispuesta por la CGN en el numeral 6. HECHOS OCURRIDOS DESPUÉS DEL PERIODO CONTABLE de las normas contenidas en el anexo de la Resolución 414 de 2014, modificadas por la Resolución 607 de 2016.

Con fundamento en lo anterior, a continuación, se responden los cuestionamientos:

1. ¿Cómo se debe reconocer un inmueble recibido como resultado de un proceso de disolución y liquidación de una Sociedad, en la que se tenía una participación, cuyos derechos se eliminaron en desarrollo de la determinación de saldos iniciales para la conformación del ESFA?

Por tratarse de un hecho que debió reconocerse al cierre del periodo contable 2017, corresponde al INFIBOY corregir tal situación mediante la incorporación del inmueble a su situación financiera con un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda a la naturaleza del elemento recibido, clasificándolo de acuerdo con la destinación futura prevista para el mismo, y un crédito en la subcuenta 322501 Utilidades o excedentes acumulados o la subcuenta 322502 Pérdidas o déficit acumulados, según el caso, de la cuenta 3225 RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

2. ¿Cómo se clasifica la recuperación del activo? con cargo al patrimonio o al ingreso? ¿En qué cuentas se hace la contabilización? ¿este tipo de recuperaciones afectaría el ORI?

Para tal efecto, la entidad deberá atenerse a lo señalado en la repuesta al cuestionamiento anterior, donde puede observarse que no hay afectación alguna en el ORI.

3. ¿Para el reconocimiento, en la medición inicial, se puede utilizar un avalúo realizado en la vigencia 2011?, en su defecto, ¿se puede contabilizar por el avalúo catastral vigente?

La CGN no puede predefinir si el valor de un avalúo catastral cumple las condiciones para considerar que se trata de una medición fiable del valor razonable o del costo de reposición; lo anterior, por cuanto es posible que se presenten rezagos en la actualización de los avalúos que realiza la entidad encargada o limitaciones por circunstancias de orden operativo o social que generan diferencias importantes del avalúo catastral con respecto al comportamiento del mercado.

Con respecto del avalúo del inmueble realizado en el periodo 2011, sobre el que se consulta por su validez como elemento de medición fiable, este no sería comparable con el valor de reposición del mismo a 27 de septiembre de 2017 en atención al cambio de valor de los activos no monetarios como consecuencia del transcurso del tiempo por un periodo que debería considerarse como sustancial.

Ahora bien, partiendo del hecho que todo proceso de liquidación cuenta con un inventario debidamente valorizado de los bienes para liquidar, corresponde al INFIBOY reconocer la entrada del inmueble a su contabilidad por el valor asignado al mismo en ese inventario, que corresponde al importe por el cual es descargado de los estados financieros de la entidad en liquidación.

CONCEPTO No. 20182000041011 DEL 17-08-2018

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, que no Captan ni Administran ahorro del Público.
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Capital fiscal Resultados de ejercicios anteriores Transferencias y subvenciones

SUBTEMAS	Corrección de errores en la aplicación de políticas contables. Retiro de bienes que no cumplen la condición de activo y reversión de la depreciación registrada.
-----------------	---

Doctor

ANDRÉS SOLANO AGUILAR

Coordinador Financiero y Administrativo

Instituto Financiero para el Desarrollo de Santander-IDESAN

Bucaramanga - Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2018550002812-2 del 9 de julio de 2018, mediante la cual consulta: El IDESAN recibió del Departamento bienes transferidos a título gratuito los cuales registró en el grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO afectando la cuenta de Capital fiscal. Estos bienes se encuentran administrados y operados por la Corporación Parque Nacional de Chicamocha, quien recibe el usufructo con base en los convenios de operación celebrados entre el Departamento de Santander y la Corporación.

Como el IDESAN no recibe los beneficios económicos pero si registra en sus estados financieros un gasto por la depreciación de los activos, pregunta:

1. ¿A que cuenta contable pueden reclasificar estos activos hasta cuando el IDESAN empiece a recibir beneficios económicos?
2. Una vez reclasificados los bienes ¿Puede cancelarse el saldo de la depreciación que a la fecha se encuentra registrada?

Al respecto se atiende 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, expedido mediante la Resolución N° 414 de 2014, en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera incorpora los conceptos fundamentales que sirven de base para el desarrollo normativo, el cual define los elementos relacionados directamente con la estructura de la situación financiera como son los activos, los pasivos y el patrimonio y los elementos directamente

relacionados con la medición del rendimiento financiero, los ingresos, los gastos y los costos.

En relación con los activos señala, "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. (...)

Se reconocerá un activo cuando sea probable que la empresa obtenga beneficios económicos futuros de dicho activo y su costo o valor pueda medirse de forma fiable. (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación del Anexo de la Resolución 607 de 2016 para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, incorporadas al RCP con la Resolución N° 139 de 2015, la Norma de POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES, dispone:

"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.
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 de texto)
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

Así mismo, el CGC para las Empresas que no cotizan en el Mercado de valores y que no Captan ni Administran ahorro del público describe la cuenta 4430-SUBVENCIONES como, "Representa el valor 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 la cancelación de su saldo al final del periodo contable.

SE ACREDITA CON: 1- El valor causado por concepto de subvenciones.”

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar:

En concordancia con lo dispuesto en el Marco conceptual para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, la Empresa reconocerá como activo los bienes controlados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros que tengan un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

En virtud del convenio mediante el cual el Departamento entregó la administración del Parque a la Corporación Parque Nacional del Chicamocha, se observa que la Empresa Idesan, además de no obtener los beneficios económicos, no controla el acceso, ni asume los riesgos por el uso de los mismos. Como consecuencia de ello, mientras no se cumplan las condiciones definidas por el Marco conceptual para considerar la existencia de un activo, no podrán reconocerse en la contabilidad del Instituto los bienes objeto de la consulta y tal situación conlleva al retiro de estos aplicando la Norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

Ahora bien, el aparte relacionado con la Corrección de errores, señala que la información financiera es objeto de corrección por errores en la aplicación de políticas contables y los ajustes se realizarán en el período que se tiene conocimiento del error; como en este caso la entidad incorporó lo bienes afectando la cuenta de Capital fiscal el valor aquí registrado deberá reversarse y proceder a retirar de la Contabilidad los bienes. En relación con la depreciación causada en el período anterior se reversa afectando la cuenta 3225- RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES y el valor causado en el período contable actual afectará el resultado del ejercicio en curso.

Además, de manera retroactiva reexpresará, para presentación, la información comparativa de los períodos afectados por el error, de forma que los estados financieros se presenten como si el error no se hubiera cometido y revelará en Notas a los estados financieros la corrección de errores de periodos anteriores informando: la naturaleza del error, el valor del ajuste realizado y el valor del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información.

De otra parte, es necesario analizar en conjunto con el Departamento, las condiciones de control y acciones que sean necesarias para materializar la política respectiva, para efectos

de delimitar coordinadamente en el tiempo, quien debe reconocer los activos en su contabilidad.

Además es pertinente señalar que cuando se reciben de una entidad pública bienes sin contraprestación, acorde con la normatividad para las empresas del ámbito de la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, deberá reconocer un ingreso por subvenciones en la subcuenta 443006-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4430-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES, los cuales se medirán, en concordancia con lo dispuesto en la Norma de Subvenciones, 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, los bienes se medirán por el valor en libros de la entidad que cede los bienes, afectando el resultado del período y no podrán afectarse directamente las cuentas del Patrimonio.

CONCEPTO No. 20182000041191 DEL 21-08-2018		
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 los activos totalmente depreciados que se encuentran en uso

Doctora
MARLEY SIERRA MIRANDA
Analista
Contaduría General de la Nación
Bogotá D.C

ANTECEDENTES

En atención a la solicitud de su Despacho radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN), con el N° 2018550002949-2 del 19 de julio de 2018, mediante la cual consulta lo siguiente:

...cual sería el procedimiento contable que una empresa debe realizar en su segundo año de aplicación, 2018; frente a la incorporación unos bienes muebles que fueron dados de baja en el año 2017, por que (Sic) se encontraban totalmente depreciados, pero que requieren ser incorporados debido a que se encuentran en uso y en buen estado..."

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 VI. Normas para la Presentación de Estados Financieros y Revelaciones, numeral 5. Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores, del Marco Normativo, 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.

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 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 y sus modificaciones, incluye las siguientes cuentas:

“1685 - DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR)

DESCRIPCIÓN

Representa el valor acumulado de la pérdida sistemática de la capacidad operativa de la propiedad, planta y equipo por el consumo de los beneficios económicos futuros que incorpora el activo, la cual se estima teniendo en cuenta el costo, el valor residual, la vida útil y las pérdidas por deterioro reconocidas.

3225 - RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de ser absorbido.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de la pérdida o 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 la utilidad o excedente del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su distribución.
- 2- El valor de la pérdida o déficit absorbido 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

La norma de Propiedades, planta y equipo contenida en este Marco normativo, señala que la vida útil y el método de depreciación deberán ser revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y que, de existir un cambio significativo en alguna de estas variables, se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores.

En consecuencia, la situación planteada en la consulta muestra que la empresa omitió revisar la anualmente vida útil de los activos, razón por la cual bajo el supuesto que los bienes ya fueron objeto de baja en cuentas, respecto de aquellos bienes que aun cuentan con un potencial de servicios para la empresa, se incorporarán nuevamente a la contabilidad, afectando las cuentas y del grupo 16-Propiedades, Planta y Equipo, por el costo de reposición, 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, norma que deberá aplicarse integralmente.

CONCEPTO No. 20182000041201 DEL 21-08-2018

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Costos de transformación
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de la adquisición, de terrenos que cumplen las condiciones estipuladas en el Artículo 111 de la ley 99 de 1993, reglamentado por el Decreto 953 de 2013, con recursos propios de la entidad.

Doctora
MARTHA LOAIZA OSORIO
Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550002939-2 del 19 de junio de 2018, trasladada a este Despacho por la doctora Marina Montes Álvarez, Secretaria General de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, mediante la cual solicita que la CGN señale el procedimiento para el reconocimiento contable de la adquisición de terrenos que cumplen las condiciones estipuladas en el Artículo 111 de la ley 99 de 1993, reglamentado por el Decreto 953 de 2013, con recursos propios de una Empresa sujeta al ámbito de aplicación de la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones.

Los departamentos y municipios dedicarán durante quince años un porcentaje no inferior al 1% de sus ingresos, de tal forma que antes de concluido tal período, haya adquirido dichas zonas.

La administración de estas zonas corresponderá al respectivo distrito o municipio en forma conjunta con la respectiva Corporación Autónoma Regional y con la opcional participación de la sociedad civil.

Al respecto, la entidad solicita respuesta sobre los siguientes cuestionamientos:

1. ¿La adquisición del terreno constituye un costo de ventas de servicios públicos en la subcuenta 636002?,
2. ¿Posteriormente puede reconocerse en el Estado de Situación Financiera como propiedad, planta y equipo y en el patrimonio?

CONSIDERACIONES

Artículo 111 de la ley 99 de 1993

“Artículo 111º.- Adquisición de Áreas de Interés para Acueductos Municipales. (Modificado por el art. 106, Ley 1151 de 2007, Modificado por el art. 210, Ley 1450 de 2011. Reglamentado por el Decreto Nacional 953 de 2013) Decláranse de interés público las áreas de importancia estratégica para la conservación de recursos hídricos que surten de agua los acueductos municipales y distritales.

Los departamentos y municipios dedicarán durante quince años un porcentaje no inferior al 1% de sus ingresos, de tal forma que antes de concluido tal período, haya adquirido dichas zonas.

La administración de estas zonas corresponderá al respectivo distrito o municipio en forma conjunta con la respectiva Corporación Autónoma Regional y con la opcional participación de la sociedad civil.” (Subrayado fuera de texto)

El Decreto 953 de 2013, mediante el cual se reglamenta el artículo 111 de la Ley 99 de 1993 modificado por el artículo 210 de la Ley 1450 de 2011, establece lo siguiente:

“Artículo 1º. Objeto. El presente decreto tiene por objeto reglamentar el artículo 111 de la Ley 99 de 1993 modificado por el artículo 210 de la Ley 1450 de 2011, con el fin de promover la conservación y recuperación de las áreas de importancia estratégica para la conservación de recursos hídricos que surten de agua a los acueductos municipales, distritales y regionales, mediante la adquisición y mantenimiento de dichas áreas y la financiación de los esquemas de pago por servicios ambientales.

Parágrafo. Para efectos de lo dispuesto en el presente decreto, cuando se mencione áreas de importancia estratégica entiéndase que se refiere a áreas de importancia estratégica para la conservación de recursos hídricos que surten de agua a los acueductos municipales, distritales y regionales.”

El Marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera, dispuesto como un anexo de la Resolución 414 de 2014, mediante la cual la CGN emitió el

Marco normativo contable que deben atender de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, en el numeral 5, al definir los principios de contabilidad que deben aplicar este tipo de empresas, señala lo siguiente:

“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)

El citado Marco conceptual, en los numerales 6.1.1 y 6.1.6, señala lo siguiente:

“6.1.1. Activos

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

(...). 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.

(...)

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

(...)

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

(...)

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. (Subrayados fuera de texto)

(...)

6.1.6 Costos

Los costos son los decrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, que están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos y que dan como resultado decrementos en el patrimonio.

Los costos contribuyen a la generación de beneficios económicos futuros, se recuperan, fundamentalmente, por la venta de bienes y la prestación de servicios, razón por la cual tienen relación directa con los ingresos provenientes de las actividades ordinarias de la empresa.” (Subrayados fuera de texto)

De otro lado, las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos en las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no

Captan ni Administran Ahorro del Público, en la Norma sobre Propiedades, planta y equipos, numeral 10.1 Reconocimiento, párrafo 1, establece 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. (Subrayados fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas que deben aplicar las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado según lo dispuesto por la CGN en las resoluciones 310 y 596 de 2017, define los siguientes elementos así:

“6. COSTOS DE VENTAS

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. (Subrayados fuera de texto)

(...)

CONCLUSIONES

En principio es importante tener en cuenta que, en desarrollo de los principios de contabilidad pública de “esencia sobre la forma” y “asociación” que deben atender las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, a la empresa le corresponde realizar juicios profesionales para determinar si la adquisición de los terrenos a que hace referencia la consulta cumplen las condiciones para el reconocimiento de un costo de ventas o de un activo para la misma.

La adquisición de los terrenos en mención debe reconocerse atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos. Del mismo modo, los ingresos por la prestación de servicios que se reconocen en el periodo contable

deben estar asociados con los costos y gastos en los que se incurre para producir tales ingresos.

Los terrenos de la empresa ubicados en áreas de importancia estratégica, de conformidad con lo señalado en el Decreto 235 de 2015, adquiridos con el objeto de conservar los recursos hídricos pueden considerarse como Propiedades, planta y equipo solo si la empresa prevé usarlos durante más de un periodo contable para la prestación de servicios o para propósitos administrativos.

Con fundamento en lo señalado anteriormente, a continuación, se da respuesta a los interrogantes planteados en la consulta:

1. Reconocimiento de la adquisición del terreno como un costo de ventas de servicios públicos en la subcuenta 636002-Acueducto de la cuenta 6360-SERVICIOS PUBLICOS.

Dado que el valor de los terrenos adquiridos no se consume durante el tiempo de la prestación de los servicios, no es viable su reconocimiento como costos, en la subcuenta 636002-Acueducto.

2. Reconocimiento de la adquisición de terrenos en como propiedad, planta y equipo

Si la empresa, luego de realizar juicios profesionales, determina que los terrenos ubicados en áreas de importancia estratégica, de conformidad con lo señalado en el Decreto 953 de 2013, adquiridos con el objeto de conservar los recursos hídricos, serán utilizados por esta para la prestación de servicios o para propósitos administrativos deberá reconocerlos como Propiedades, planta y equipo en el momento de la compra.

Para tal efecto, debitará la subcuenta 160503 Terrenos con destinación ambiental de la cuenta 1605 TERRENOS, solo si es probable que en el futuro obtenga los beneficios económicos que éstos incorporan.

Además, la Empresa debe evaluar lo establecido en la Artículo 111 de la ley 99 de 1993 y su Decreto reglamentario, respecto de los recursos que deben destinar los Distritos, Municipios y las Corporaciones Autónomas Regionales para la adquisición de dichas zonas estratégicas, y sobre la competencia para la administración de las mismas, para determinar si son estas entidades las que tienen el control de tales activos y por lo tanto les correspondería el reconocimiento contable.

CONCEPTO No. 20182000041241 DEL 21-08-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Capital fiscal Resultados de ejercicios anteriores
	SUBTEMAS	Procedimiento para la incorporación de activos en uso totalmente depreciados.

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 Resultados de ejercicios anteriores
	SUBTEMAS	Procedimiento para la incorporación de activos en uso totalmente depreciados.

Doctora
GLORIA EDITH BACAA TEJADA
Contraloría Municipal de Bello
Bello - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el 2018550002857-2 del julio de 2018, mediante la cual pregunta:

“Si una entidad necesita reintegrar unos activos que todavía prestan servicio, pero estos están totalmente depreciados, que cuentas debe manejar para el reintegro de estos?”

CONSIDERACIONES

De otra parte, el numeral 1 del Instructivo 002 de 2015 expedido para entidades señala:

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

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

Para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo, la entidad tomará como punto de partida los saldos registrados a 31 de diciembre de 2016 para los activos, pasivos, patrimonio y cuentas de orden, después de realizar las reclasificaciones que, de acuerdo con el anterior Marco normativo, debían realizar las entidades desde las cuentas Resultado del Ejercicio; Patrimonio Público Incorporado; y Provisiones, Agotamiento, Depreciaciones y Amortizaciones hacia la cuenta Capital Fiscal.

Los ajustes surgidos por correcciones de errores de periodos anteriores a la fecha de transición que generen impacto patrimonial afectarán la cuenta Capital Fiscal.

Así mismo, el artículo 15 de la Resolución N° 706 de 2016, dispone lo siguiente:

ARTÍCULO 15: FORMULARIO DE LA CATEGORÍA ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA DE APERTURA - CONVERGENCIA. Es el medio a través del cual las entidades de gobierno reportarán los saldos iniciales obtenidos en aplicación del marco normativo respectivo. Para el efecto se define el siguiente formulario:

(...)

Ajustes por errores y reclasificaciones:

Corresponde al valor de los ajustes de naturaleza débito o crédito efectuados a la respectiva subcuenta, derivados de errores evidenciados en aplicación del anterior marco regulatorio. Así mismo incluye las reclasificaciones definidas en aplicación del RCP precedente, diferentes a las generadas en el proceso de convergencia.”

De otra parte, el artículo 5° de la Resolución N° 107, dispone lo siguiente:

ARTÍCULO 5°. Las entidades territoriales, en los términos del artículo 286 de la Constitución Política, que deban realizar el proceso de depuración contable a que se refiere el artículo 355 de la Ley 1819 de 2016, aplicarán el siguiente procedimiento.

1. IDENTIFICACIÓN DE LOS BIENES, DERECHOS U OBLIGACIONES OBJETO DE DEPURACIÓN

Las entidades territoriales adelantarán las gestiones administrativas necesarias para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros de los periodos contables 2016 y 2017, a fin de garantizar que la información financiera que se presente en sus primeros estados financieros conforme al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, es decir, aquellos que se presenten con corte al 31 de diciembre de 2018, cumplan con las características cualitativas fundamentales de la información financiera

(Relevancia y Representación fiel) de que trata el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

2.2 Depuración contable durante el 2018 sobre la información financiera del 2017

Las entidades territoriales tendrán en cuenta los siguientes tratamientos contables para el registro de la depuración contable que se lleve a cabo durante el 2018 y que corresponda a bienes, derechos u obligaciones que afectaron la información financiera del 2017 y que ocasionan que la realidad financiera, económica, social y ambiental no se refleje conforme a lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública.

a) Si como parte del proceso de depuración contable la entidad territorial tiene que incorporar bienes, derechos u obligaciones, ello se hará teniendo en cuenta los criterios de reconocimiento y medición establecidos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno y las instrucciones contenidas en el Instructivo 002 de 2015. Para tal efecto, dichas incorporaciones se registrarán en la subcuenta que identifique el bien, derecho u obligación, afectando:

1) la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL (conforme lo establece el Instructivo 002 de 2015 para la corrección de errores de periodos anteriores a la fecha de transición) por el valor que el bien, derecho u obligación tendría a 31 de diciembre de 2017 de acuerdo con el Régimen de Contabilidad Pública expedido mediante las Resoluciones 354, 355 y 356 de 2007; y

(...)

No obstante, cuando sea impracticable determinar qué parte del valor de los bienes, derechos u obligaciones incorporados corresponde a un error de periodos anteriores a la fecha de transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno y qué parte corresponde a impactos por la transición al nuevo marco de regulación, la incorporación se registrará en la subcuenta que identifique el bien, derecho u obligación afectando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL. Se considera que este requisito es impracticable cuando su aplicación genere un costo que exceda los beneficios de obtener la información.

b) Si como parte del proceso de depuración contable la entidad territorial tiene que dar de baja bienes, derechos u obligaciones, estos se retirarán, por su valor en libros, disminuyendo la subcuenta que identifique el bien, derecho u obligación y demás conceptos asociados, y afectando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, conforme lo establece el Instructivo 002 de 2015 en relación con la corrección de errores de periodos anteriores a la fecha de transición.

(...)

Lo anterior, sin perjuicio de la aplicación del Instructivo 002 de 2015, en lo relacionado con la determinación de los saldos iniciales y la elaboración y presentación de los primeros estados financieros bajo el nuevo marco de regulación.

Por su parte, el numeral 10.3 del marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan

10.3. Medición posterior

(...)

29. 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.

El numeral 5.3 de la norma sobre Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores, 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.

(...)

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)

CONCLUSIONES

La existencia de bienes totalmente depreciados que aún se encuentran en uso por la entidad demuestra la existencia de errores en el cálculo de la depreciación, los cuales deberán corregirse de conformidad con lo dispuesto en el nuevo marco normativo expedido por la CGN, según corresponda a una entidad de gobierno o a una empresa pública:

9. Marco normativo para entidades de gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones.

Tratándose de una entidad de gobierno, respecto de los bienes totalmente depreciados que se encontraban registrados a 31 de diciembre de 2017, denota un error de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública precedente el cual debió subsanarse a más tardar al 1 de enero con ocasión de la determinación de saldos iniciales bajo el nuevo marco normativo mediante la aplicación del instructivo N° 002 de 2015, el cual indica que la correcciones de errores de periodos anteriores a la fecha de transición que generen impacto patrimonial afectarán la cuenta Capital Fiscal, en las columnas de Ajustes por errores y reclasificaciones del formato de reporte, a que hace referencia la Resolución N° 706 de 2016.

Por tanto, la entidad debió dar de baja de la contabilidad los activos con su respectiva depreciación, utilizando como contrapartida en cada registro la subcuenta respectiva de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL.

Alternamente debió medirlos por su costo de reposición y reconocerlos en las subcuentas y cuentas correspondientes de propiedades, planta y equipo, utilizando como contrapartida la subcuenta respectiva de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL. En la Medición posterior, estos activos se deprecian durante la vida útil restante que se estime.

Si el asunto no fue subsanado mediante el procedimiento anterior, y se trata de entidades territoriales, es decir los departamentos, los distritos, los municipios y los territorios indígenas, la entidad dará aplicación a lo establecido en la Resolución N° 107 de 2017, según la cual, como parte del proceso de depuración contable la entidad territorial podrá incorporar o dar de baja bienes derechos y obligaciones cuyos registros no se efectuaron durante el año 2017. Estos ajustes se reconocerán en la contabilidad hasta el 31 de diciembre de 2018, afectando la cuenta 310506-Capital fiscal de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL.

Por su parte, si se trata de entidades de gobierno, diferentes a las entidades territoriales, los ajustes que resulten después de la elaboración de los saldos iniciales a 1 de enero de 2018, y que correspondan a periodos anteriores al año 2018 se tratarán de conformidad con lo establecido en la norma Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, utilizando como

contrapartida la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES, si el error tuvo impacto en los ingresos, costos y gastos de periodos anteriores.

10. 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 norma de Propiedades, planta y equipo contenida en este Marco normativo, señala que la vida útil y el método de depreciación deberán ser revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y que, de existir un cambio significativo en alguna de estas variables, se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores.

En consecuencia, la situación planteada en la consulta muestra que la empresa omitió revisar la anualmente vida útil de los activos, razón por la cual bajo el supuesto que los bienes ya fueron objeto de baja en cuentas, respecto de aquellos bienes que aun cuentan con un potencial de servicios para la empresa, se incorporarán nuevamente a la contabilidad, afectando las cuentas y del grupo 16- Propiedades, Planta y Equipo, por el costo de reposición, 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, norma que deberá aplicarse integralmente.

CONCEPTO No. 20182000042121 DEL 29-08-2018

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 Propiedades de inversión Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Función de la Contraloría General de Caldas frente a la información que se transmite a la plataforma CHIP y que posteriormente sufre cambios. Clasificación contable de un terreno destinado a la producción y comercialización de bienes y servicios. Procedimiento contable para ajustar los saldos de las subcuentas de periodos anteriores.

Doctora

CLARA INÉS SANABRIA BÁEZ
Profesional Universitario
Contraloría General de Caldas
Manizales - Caldas

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550003166-2, del día 01 de agosto de 2018, en la cual se señala:

“1. Cuando la información (Sic) a la plataforma CHIP_ CGN (información contable pública) a diciembre 31 de una empresa industrial y comercial del estado, se carga sin el cierre y aprobación de Estados Financieros por la Junta Directiva y que posteriormente sufre modificaciones materiales respecto a la información correcta (con los cambios realizados) y (Sic) cuál es la función de la Contraloría General de Caldas, frente a esta situación encontrada, toda vez que el insumo para dictaminar los estados financieros es la información suministrada en el CHIP?. La entidad asegura que tiene hasta el 30 de marzo para presentar los estados financieros a la junta para su aprobación y que la información rendida sólo es el cumplimiento de un requisito.

2. De otro lado, la entidad posee terrenos destinados a la re (Sic) forestación y al cuidado del agua que utilizan para la producción de sus bienes y servicios, es una fuente de agua mineral para sus productos. (Sic) Por favor nos aclaran si debe registrar este valor como terrenos (Propiedad, Planta y Equipo) o como propiedad de inversión?

3. (Sic) Durante el proceso de aplicación plena (año 2017), la entidad puede realizar ajustes a las cuentas que fueron objeto del cierre del año inmediatamente anterior o debe de modificar los estados financieros de la fecha en que sucedió el hecho económico?, la inquietud surge ya que a 31 de diciembre de 2016 existen saldos que fueron ajustados el 01 de enero de 2017, que no modifican los grupos (Propiedad planta y equipo, Inventarios) sino las subcuentas entre sí. ¿Cuál era el procedimiento que se debió realizar por parte de la entidad y si estas modificaciones ameritan cambios en los estados financieros a diciembre 31 de 2016, ya que son cifras materiales?”

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

CONSIDERACIONES

Pregunta 1. ¿Cuál es la función de la Contraloría General de Caldas frente a la información que se transmite a la plataforma CHIP y que posteriormente sufre cambios, toda vez que los Estados Financieros en la fecha de transmisión no habían sido cerrados y aprobados los por la Junta Directiva?

El Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia, establece:

“ARTICULO 354. Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría.

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

Así mismo, la Ley N° 298 de 1996, emitida por el Congreso de Colombia, y “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”, determina:

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

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

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

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

Por otro lado, la Resolución N° 706 del 16 de diciembre de 2016, emitida por la Unidad Administrativa Especial Contaduría General de la Nación y “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 siguientes artículos:

“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 30°. REPORTE DE ESTADOS CONTABLES. 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 Contable Pública (CHIP), siguiendo las instrucciones que al respecto imparta la Contaduría General de la Nación. Par 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).

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 3° de la Resolución No. 414 de 2014, modificado por la Resolución No. 663 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 Consolidador de Hacienda e Información Pública (CHIP). (...)

DISPOSICIONES FINALES

ARTÍCULO 36°. APROBACIÓN DE INFORMES POR ÓRGANOS CORPORATIVOS. Las Empresas sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, deberán remitir la información financiera con fecha de corte 31 de diciembre, sin perjuicio de presentar nuevamente la información dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes a la aprobación, en caso de que sea modificada.

ARTICULO 37°. MODIFICACIÓN DE INFORMACIÓN. Si en cumplimiento de las funciones constitucionales de centralizar y consolidar la información, la Contaduría General de la Nación solicita a las entidades públicas la modificación de la información reportada, estas deberán proceder al envío inmediato de la categoría de información ajustada.

Si la entidad pública requiere modificar la información reportada a la Contaduría General de la Nación, podrá enviar nuevamente la categoría de información ajustada sin previa autorización antes del cierre del sistema CHIP. Una vez cerrado el sistema no se hará apertura para corrección, transmisión y retransmisión de la información. (...)” (Subrayados fuera de texto)

Pregunta 2. ¿Un terreno destinado a la reforestación y al cuidado del agua mineral, se debe registrar en el rubro de Propiedades, planta y equipo o en el rubro de propiedades de inversión?

De acuerdo con el Marco Conceptual incorporado mediante la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, expedido para empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran recursos del público, establece:

“6.1.1 Activos:

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

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

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

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos anexas al 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, en especial la Resolución N° 663 de 2015, 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. (...)

3. Los terrenos sobre los que se construyan las propiedades, planta y equipo se reconocerán por separado. (...)

11. PROPIEDADES DE INVERSIÓN

11.1. Reconocimiento

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.

2. Los terrenos sobre los que se construyan las propiedades de inversión se reconocerán por separado.

3. Cuando una parte de una propiedad se use para obtener rentas o plusvalías, y la otra parte se use en la producción o venta de bienes o servicios, o para fines administrativos, la empresa las contabilizará por separado siempre que estas partes puedan ser vendidas o colocadas en arrendamiento financiero, separadamente. Si no fuera así, la propiedad únicamente se clasificará como propiedad de inversión cuando se utilice una porción insignificante de ella para la producción o venta de bienes o servicios, o para fines administrativos. (...)” (Subrayados fuera de texto)

Pregunta 3. ¿La entidad puede realizar ajustes el 01 de enero de 2017 a las subcuentas que fueron objeto de cierre el 31 de diciembre de 2016? ¿Cuál es el procedimiento que debió realizar la entidad? ¿Los ajustes indicados modifican los Estados Financieros a diciembre 31 de 2016, toda vez, que son cifras materiales?

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 y sus modificaciones, en especial la Resolución N° 663 de 2015, 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.

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.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Pregunta 1. ¿Cuál es la función de la Contraloría General de Caldas frente a la información que se transmite a la plataforma CHIP y que posteriormente sufre cambios, toda vez que los Estados Financieros en la fecha de transmisión no habían sido cerrados y aprobados por la Junta Directiva?

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 entre otras, 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.

Así las cosas, no es competencia de la CGN emitir un concepto sobre las actividades que debe desarrollar la Contraloría General de Caldas, para el cumplimiento de sus funciones. Ahora bien, si resulta pertinente señalar que dentro de esas funciones que autónomamente debe definir la CGR, debe considerar que la entidad debió atender el siguiente procedimiento.

La Resolución N° 706 del 2016, establece que si por alguna razón la entidad pública requiere modificar la información reportada a la CGN, podrá enviarla nuevamente ajustada sin que para ello requiera autorización, siempre que las modificaciones se hagan antes del cierre del sistema CHIP.

Por otra parte establece que 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. Dichos estados financieros deberán estar cerrados y aprobados por el máximo órgano, toda vez que cerrado el sistema CHIP, no se hará apertura para corrección, transmisión y retransmisión de la información.

Como consecuencia de ello, si una vez cerrado el sistema CHIP, la entidad realiza modificaciones a la información, contablemente dichos ajustes serán tratados como errores contables en el período actual, es decir, en el que fue descubierto el error, para lo cual debe aplicar el procedimiento indicado en la respuesta a la pregunta 3 de esta consulta.

Pregunta 2. ¿Un terreno destinado a la reforestación y al cuidado del agua mineral, se debe registrar en el rubro de Propiedades, planta y equipo o en el rubro de propiedades de inversión?

Tratándose de un terreno usado para la producción y comercialización de bienes y servicios, es necesario que la entidad evalúe si ejerce el control sobre el mismo y así proceder a incorporarlo en el Estado de Situación Financiera, dicha evaluación se deberá efectuar bajo el contexto del marco normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, en especial la Resolución N° 663 de 2015.

Así las cosas, se tiene el control del terreno cuando entre otros asuntos, la entidad pueda decidir el propósito para el cual se destina el activo, obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan del mismo, prohibir a terceras personas el acceso a tales beneficios y asumir sustancialmente los riesgos asociados a dicho activo.

Ahora bien, según lo indicado por la Norma de Propiedades, planta y Equipo, un activo se clasificará en esta categoría cuando el activo sea empleado por la entidad para la prestación de servicios o para propósitos administrativos, no se espera venderlo en el curso de las

actividades ordinarias de la entidad y prevé usarlos durante más de un período contable.

Considerando lo anterior, si se concluye que la entidad controla el terreno, y adicionalmente este se encuentra destinado a la reforestación y al cuidado del agua mineral, se deberá proceder a realizar el registro en la subcuenta 160503-Terrenos con destinación ambiental, de la cuenta 1605-TERRENOS.

Pregunta 3. ¿La entidad puede realizar ajustes el 01 de enero de 2017 a las subcuentas que fueron objeto de cierre el 31 de diciembre de 2016? ¿Cuál es el procedimiento que debió realizar la entidad? ¿Los ajustes indicados modifican los Estados Financieros a diciembre 31 de 2016, toda vez, que son cifras materiales?

Los ajustes que se realicen a los saldos de las subcuentas de periodos anteriores, serán tratados como errores contables, por configurarse uno de los siguientes conceptos: errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes. Así las cosas, la entidad deberá realizar la corrección en el periodo actual, sea o no material, afectando las partidas que se hayan visto impactadas, 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.

Ahora bien, cuando se trate 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, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca. En el caso de la presentación de estados contables al cierre del periodo 2018 comparados con los presentados al cierre de 2017, la empresa deberá presentar un estado de situación financiera reexpresado a 1 de enero de 2017.

Por su parte, para aquellos errores clasificados como no materiales, no se requerirá su reexpresión retroactiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes.

Si el error es descubierto antes de la fecha de autorización para la publicación de los estados financieros, la Entidad efectuará el registro contable y ajuste de la información a que haya lugar, a fin de realizar una representación fiel de los hechos económicos que en principio originaron el error, de acuerdo con las políticas contables adoptadas por la Entidad para el tratamiento de estos hechos, en consonancia con el Marco Normativo anexo a la Resolución 414 de 2017 y sus modificaciones.

CONCEPTO No. 20182000045311 DEL 07-09-2018

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	Registro contable para el reconocimiento de la depuración de propiedades, planta y equipo, omitida en la estructuración del ESFA.

Doctora

BLANCA MARINA ALBARRACÍN VILLAMIZAR

Profesional Universitario Contadora

E.S.E. Hospital Universitario de Santander

Bucaramanga - Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550003150-2, del día 01 de agosto de 2018, en la cual solicita se indique el registro contable para realizar los ajustes relacionados con la depuración de propiedades, planta y equipo y la posibilidad de utilizar como contrapartida una cuenta del patrimonio, bien sea utilidades acumuladas o impactos por la transición al nuevo marco de regulación.

Lo anterior tomando en cuenta que en el ESFA la Entidad registró los ajustes correspondientes a las propiedades, planta y equipo se realizaron manualmente en forma global en la contabilidad, de acuerdo al informe entregado por el contratista encargado de la actualización de las propiedades, planta y equipo, vida útil y valor razonable, dado que no se contaba con un sistema de información adaptado al nuevo marco normativo, ya que el sistema de información se encontraba parametrizado de acuerdo al anterior Régimen de Contabilidad Pública, no obstante, la entidad debía cumplir con los requerimientos de la CGN.

Así mismo, teniendo en cuenta que solo se aplica el nuevo marco normativo desde el 2018, es para este año que se parametrizo el sistema y como la contabilidad la conforman varios módulos, se debe actualizar cada uno de ellos, al momento de parametrizar y actualizar el módulo de activos fijos, detallando la información, se encontraron situaciones en las que disminuyen o aumentan las propiedades, planta y equipo de la Entidad, por lo cual es necesario conocer la cuenta que se puede utilizar como contrapartida para el reconocimiento de estas situaciones, toda vez que se deben ingresar unos equipos cuya

vida útil ya terminó y están en uso en los servicios, dado que no se cuenta con presupuesto para reponer dichos equipos y son necesarios para la prestación de los servicios de salud.

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

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014, 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. (...)

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 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 mismo. (...)

6.1.1 Activos

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

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexas a la Resolución N° 414 de 2014 y modificadas por la Resolución N° 607 de 2016, en el Capítulo I. Activos, señalan:

“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. (...)

10.4. Baja en cuentas

31. 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 de texto)

Las anteriores normas en el Capítulo VI. Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, indican:

“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. (...)” (Subrayado fuera de texto)

De igual manera, 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 las siguientes cuentas:

“3225 - RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de ser absorbido.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de la pérdida o 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 la utilidad o excedente del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su distribución.
- 2- El valor de la pérdida o déficit absorbido 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.

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. (...)

5890 - GASTOS DIVERSOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos originados en el desarrollo de actividades ordinarias que no se encuentran clasificadas en las otras cuentas. (...)

8315 - BIENES Y DERECHOS RETIRADOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los bienes retirados del servicio por destrucción o por encontrarse inservibles, así como los bienes totalmente depreciados, agotados o amortizados, los cuales han sido retirados del servicio por no encontrarse en condiciones de uso. También registra los derechos retirados por castigo que, a criterio de la empresa, requieren ser controlados. (...)

8915 - DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR)

DESCRIPCIÓN

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

La Resolución N° 663 de 2015, Por la cual se modifica la Resolución N° 414 de 2014, señala:

“ARTÍCULO 2°. Modifíquese el artículo 3° de la Resolución N° 414 de 2014, el cual quedará así:

ARTÍCULO 3°. **Cronograma.** El cronograma de aplicación del Marco normativo anexo a la presente Resolución, comprende tres periodos: preparación obligatoria, transición y aplicación. (...)

Parágrafo 1. Las empresas que conforman el Sistema General de Seguridad Social en Salud (SGSSS), podrán aplicar el Marco normativo anexo a la presente Resolución, de conformidad con el siguiente cronograma:

Período de transición: es el comprendido entre el 1° de enero y el 31 de diciembre de 2016. Durante este período, las empresas que conforman el SGSSS seguirán utilizando, para todos los efectos legales, el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública. De manera simultánea, prepararán información de acuerdo con el nuevo marco normativo a fin de obtener información financiera que pueda ser utilizada con propósitos comparativos en los estados financieros en los que se aplique por primera vez el marco referido.

Al 1° 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 1° de enero y el 31 de diciembre de 2017. En este período, la contabilidad se llevará, para todos los efectos, bajo el nuevo marco normativo.

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 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.
- c. 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.
- 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.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Instructivo número 002 de 2014, emitido por la CGN indica en el numeral 1.1. Activos,

“1.1.9 Propiedades, planta y equipo

De acuerdo con el nuevo Marco Normativo, las propiedades, planta y equipo son activos tangibles empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes; para la prestación de servicios; para propósitos administrativos y, en el caso de bienes muebles, para generar ingresos producto de su arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no están disponibles para la venta y se espera usarlos durante más de un periodo contable. (...)

Para efectos de la transición, téngase en cuenta que, a 31 de diciembre de 2014, estas partidas pueden encontrarse en el grupo de Propiedades, planta y equipo. No obstante, las empresas deben analizar, entre otros, los conceptos registrados en la cuentas de Bienes de Beneficio y Uso Público, Bienes Históricos y Culturales, Bienes Entregados a Terceros, Bienes Recibidos en Dación de Pago, Bienes Recibidos en Custodia, Bienes Recibidos de Terceros, con el fin de determinar cuáles de estas partidas cumplen con los criterios para ser reconocidas como propiedades, planta y equipo.

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

- Identificar y clasificar la propiedad, planta y equipo por su naturaleza, como terrenos, maquinaria y equipo, plantas productoras, o muebles y enseres, entre otros. Para tal efecto, se tendrán en cuenta las propiedades, planta y equipo que surjan de contratos de arrendamiento financiero.
- Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, las provisiones de propiedades, planta y equipo reconocidas a 31 de diciembre de 2014 afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, las valorizaciones de propiedades, planta y equipo reconocidas a 31 de diciembre de 2014 afectando directamente el patrimonio en la cuenta Superávit por Valorizaciones.
- Medir cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo utilizando alguna de las siguientes alternativas:
 - Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; para lo cual, realizará las siguientes acciones: (...)
 - Al valor de mercado o al costo de reposición depreciado determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. (...)

- Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor razonable o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco Normativo. (...) (Subrayado fuera de texto)

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, señala:

“ARTÍCULO 1°. 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 quedara como se indica en el anexo de la presente Resolución. (...)

ARTÍCULO 5. Cronograma. El cronograma de aplicación del Procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a la presente Resolución, es el 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 parágrafo 1 del artículo 3° 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 1° de enero y el 31 de diciembre de 2017. De igual manera, presentaran 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.” (Subrayado fuera de texto)

Por ello, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a la Resolución N° 193 de 2016, indica:

“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 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 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 acuerdo a las consideraciones expuestas anteriormente, se hace necesario aclarar que la E.S.E. Hospital Universitario de Santander, en razón a que se acogió a la aplicación de la Resolución N° 663 de 2015, debió realizar la aplicación del Marco Normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014 a partir del 1° de enero de 2017 para todos los efectos, y no como es mencionado en su solicitud a partir del año 2018. Así mismo, es relevante mencionar que, al realizar la elaboración y presentación de la información financiera de la

Entidad, ésta debe tener en cuenta los principios de contabilidad pública, a fin de realizar una representación fiel de la situación actual de la Entidad, ello por medio del reconocimiento de todos los hechos económicos que tuvieron realización y de acuerdo a su esencia económica.

Por lo anterior, para las propiedades, planta y equipo, en el reconocimiento de los saldos iniciales, la Entidad debió dar cumplimiento a lo indicado en el Instructivo N° 002 de 2014 de la CGN, el cual en primera instancia determina que es necesario identificar y clasificar aquellos bienes que pueden reconocerse como propiedades, planta y equipo, para poder realizar su medición al 31 de diciembre anterior a la fecha de determinación de los saldos. Igualmente, al determinar los saldos iniciales al 1 de enero de 2016, se debió efectuar la clasificación con base en el Catálogo General de Cuentas expedido mediante la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones.

Así mismo, la Entidad debió adelantar hasta el 31 de diciembre de 2016, el proceso de sostenibilidad contable contemplado en el numeral 3.1 Depuración contable permanente y sostenibilidad, del Procedimiento de control interno contable, expedido mediante la Resolución N° 357 de 2008, razón por la cual se entiende que a esta fecha ya se había efectuado la depuración de las propiedades, planta y equipo que debían ser dadas de baja, por situaciones pasadas. Por lo tanto, será en el período de aplicación de la Resolución N° 193 de 2016 en que la Empresa puede entrar a considerar nuevas posibilidades de baja de propiedades, planta y equipo, si se configura alguna de las causales que establece el numeral 3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible, del Procedimiento para la evaluación del control interno contable, emitido mediante dicha Resolución.

Cuando efectivamente se cumplan las condiciones especificadas en el numeral antes mencionado de la Resolución N° 193 de 2016, dicha baja en cuentas debe efectuarse por su valor en libros, razón por la cual, en el momento en que la Entidad retire el bien de su situación financiera, debitará las subcuentas correspondientes a la depreciación acumulada y deterioro acumulado de las propiedades, planta y equipo, y acreditará la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y en el caso de existir una diferencia, el valor se debe registrar debitando la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros, de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS.

Una vez se retiran estos bienes de la situación financiera de la Entidad, estos pueden ser registrados a discreción de la misma en cuentas de orden si la Entidad considera que estos requieren ser controlados, para ello se realiza un débito en la subcuenta 831510 - Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8315-BIENES Y DERECHOS RETIRADOS y un crédito en la subcuenta 891506-Bienes y derechos retirados, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR), por el valor en que se dio de baja la cuenta por cobrar.

Cabe anotar, que la E.S.E. debe adelantar permanentemente, en aspectos relacionados con la depuración contable permanente y sostenible, dicho proceso con base en lo dispuesto en el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, incorporado en los procedimientos transversales del Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 193 de 2016.

El procedimiento indicado anteriormente se debe aplicar a las propiedades, planta y equipo cuando éstas no cumplen los criterios para su reconocimiento y la Entidad prevé una posterior baja de cuentas, pero se aclara que para la situación descrita en la consulta, la Empresa la debe tratar como corrección de errores de periodos anteriores, de acuerdo al Marco Normativo de la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, a efectos de corregir las omisiones evidenciadas en la correcta incorporación de las propiedades, planta y equipo al momento de generar los saldos iniciales en el Estado de Situación Financiera de Apertura, bajo los criterios establecidos en ese marco normativo. Para ello, la Entidad deberá realizar la corrección en el periodo actual, sea o no material, afectando las partidas de activos, pasivos o patrimonio, que se hayan visto impactadas, 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 corriente en que se subsana la omisión, para el caso de errores de periodos anteriores.

Adicionalmente, la Entidad deberá determinar la naturaleza del error identificado, ya que, para efectos de presentación, para aquéllos catalogados como materiales 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 no materiales, no se requerirá su reexpresión retroactiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes.

Si el error es descubierto antes de la fecha de autorización para la publicación de los estados financieros, la Entidad efectuará el registro contable y ajuste de la información a que haya lugar, a fin de realizar una representación fiel de los hechos económicos que en principio originaron el error, de acuerdo con las políticas contables adoptadas por la Entidad para el tratamiento de estos hechos, en consonancia con el Marco Normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones.

CONCEPTO No. 20182000046361 DEL 13-09-2018

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	Procedimiento contable para obras en una edificación

Doctor
 JOE DICKSON NAVARRO ALVIS
 Contador
 ESE Hospital Nuestra Señora del Pilar
 Barrancas - Guajira

ANTECEDENTES

En atención a la solicitud de su Despacho radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN), con el N° 2018550003200-2 del 03 de agosto de 2018, mediante la cual consulta lo siguiente:

“Correcto Registro Contable del Contrato Cuyo Objeto es: Mantenimiento Hospitalario y Adecuación de las Instalaciones Físicas de las Áreas de Urgencias, Farmacia, Hospitalización por Valor de \$ 204.997.653.00. Que Incluye desmonte de cielo raso, pintura de paredes, cambio de luminaria.”

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, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, en especial la Resolución N° 607 de 2016, indica:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento...

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.”
(Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo expuesto, la ESE Hospital Nuestra Señora del Pilar, reconocerá los Activos o Gastos que correspondan, y su respectiva cuenta por pagar, considerando una de las siguientes alternativas:

a. La ESE reconocerá un activo en la medida en que los desembolsos incurridos para llevar a cabo las obras, contribuyan a la generación de beneficios económicos futuros a través de la entrada de efectivo o sus equivalentes, o a través de la reducción de pagos; en éste sentido, se deberá considerar los principios de la norma de propiedades, planta y equipo, la cual permite capitalizar las erogaciones por concepto de adiciones y mejoras, siempre que cumpla con una de las siguientes condiciones:

- a. Aumente la vida útil del activo
- b. Amplíe la capacidad productiva y eficiencia operativa
- c. Mejore la calidad de los productos y servicios
- d. Reduzca significativamente los costos

Por su parte, el registro contable que el Hospital deberá adelantar será mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1640-EDIFICACIONES y un crédito en la correspondiente subcuenta de la cuenta por pagar, sin detrimento del registro de los descuentos y retenciones pertinentes.

b. De no cumplirse los criterios expuestos en el literal anterior, la ESE reconocerá un gasto en la medida en que los desembolsos incurridos representen meramente un decremento en los beneficios económicos, y su correlativa obligación, sin detrimento del registro de los descuentos y retenciones pertinentes.

CONCEPTO No. 20182000049731 DEL 26-09-2018

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan o Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Recursos recibidos en administración
	SUBTEMAS	Tratamiento contable del Fondo de Reposición de Equipos y Mantenimiento

Doctora
GLORIA PATRICIA OSORIO CASTELLANOS
Contadora
E.S.E. Hospital de Caldas
Manizales - Caldas

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con N° 2018550003423-2, el día 21 de agosto de 2018, mediante la cual solicita concepto frente al registro de los bienes adquiridos por medio del Fondo de Reposición de Equipos y Mantenimiento, establecido en el Convenio Interadministrativo, consecuencial a la delegación de funciones, celebrado entre el Hospital de Caldas Empresa Social del Estado -ESE- y la Asociación de participación mixta servicios especiales de salud -SES-, del 28 de junio de 2009. Así mismo, si estos bienes son objeto de depreciación.

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

CONSIDERACIONES

El Convenio Interadministrativo, consecuencial a la delegación de funciones, celebrado entre el Hospital de Caldas Empresa Social del Estado -ESE- y la Asociación de Participación Mixta Servicios Especiales de Salud -SES-, se establece:

“(…) CLÁUSULA PRIMERA-OBJETO: El objeto del presente convenio es determinar los derechos y obligaciones del HOSPITAL y SES en la administración y operación que la primera delega a la segunda de todos los servicios asistenciales de salud de mediana y alta complejidad y demás actividades de apoyo que por competencia le corresponden al Hospital de Caldas en forma integral y todos aquellos otros servicios de carácter

administrativo que de una u otra forma sean conexos con la prestación de los servicios asistenciales, la prestación de servicios ambulatorios y el manejo de la internación de pacientes, de acuerdo con lo dispuesto por las respectivas normas, bajo las condiciones determinadas por las partes, logrando el cumplimiento de los estándares e indicadores exigidos por el sistema general de seguridad social en salud y de garantía de la calidad. Para tal fin el HOSPITAL entrega a SES la administración del inmueble con todas sus instalaciones y equipos de su propiedad, bajo las condiciones expresas definidas en este documento, por cuenta y riesgo de SES y bajo la vigilancia y control de la entidad delegante, a cambio de una retribución. (ver anexo uno y dos). (...)

PARÁGRAFO: En caso de que el Hospital realice una inversión en equipos y/o mantenimiento de la planta física o de los equipos, SES le reconocerá el valor de esta inversión previamente soportada, con cargo al Fondo de Reposición de Equipos. (...)

CLÁUSULA SEGUNDA OBLIGACIONES DE SES. Esta asume, por el presente convenio, además de las que le impone el objeto, las siguientes obligaciones: (...)

6. Por la naturaleza del convenio y la especial voluntad de las partes, los equipos médicos y biomédicos que le entrega el Hospital a SES, los equipos de propiedad de SES que se destinan a la operación del Hospital y la tecnología nueva adquirida, para el cumplimiento del objeto del convenio serán renovados por éste, con cargo al Fondo de Reposición de Equipos y Mantenimiento, que maneja SES por la operación y la administración, en los siguientes escenarios: A) Reemplazando el equipo por uno igual, si es que el reemplazante cumple adecuadamente las funciones para las cuales se requiere. B) Reemplazando el equipo por uno que cumpla las mismas funciones, pero que sea más eficiente o versátil o preste servicios adicionales, en cuyo caso el valor de la reposición será cargado al mencionado Fondo. C) Las demás funciones que más adelante se le señalan al citado Fondo. La decisión para adoptar esta determinación, en todo caso, deberá ser consultada y concertada con el Hospital. El Hospital entrega a SES como aporte para El Fondo de Reposición de Equipos y Mantenimiento la suma de \$880.018.765.00, que fue contabilizada en ejecución de la operación realizada hasta la fecha en que se dio por terminado el anterior convenio interadministrativo la cual se incrementará como se indica más adelante.

7. Restituir los activos que recibe en virtud del presente convenio, y los nuevos adquiridos con recursos del Hospital, a la terminación de su plazo, con las adiciones y mejoras hechas durante la vigencia del mismo, descontando las bajas que se hayan presentado y que se le hubieren autorizado expresamente por parte del Hospital. Entiéndese por recursos del Hospital los causados con el manejo y administración de los bienes que en virtud de este convenio le pertenecen. (...)

12. Pagar oportunamente la totalidad de los impuestos que se generen en la prestación de los servicios que se realicen en el Hospital, así como los impuestos que sobre los bienes muebles o inmuebles estén bajo su cuidado y protección. (...)

22. Entregar al Hospital al finalizar el convenio, los bienes muebles y demás equipos médicos y biomédicos que se adquieran a través de leasing o de cualquier otra modalidad y que hayan sido adquiridos con cargo a los ingresos del Hospital y/o con cargo al Fondo de Reposición de los Equipos y Mantenimiento. (...)

35. Realizar inventarios anuales de los bienes muebles entregados por el Hospital y realizar cada tres años, con cargo a los gastos de operación y administración de SES, el avalúo del inmueble, de acuerdo con las normas vigentes para los inmuebles de propiedad de entidades oficiales. El resultado de dichos inventarios y del avalúo deberá ser entregado al Supervisor del convenio, dentro del mes siguiente a su realización.

36. Levantar una ficha técnica de los equipos que son propiedad del Hospital, manteniéndola actualizada con el mantenimiento, ajustes o adecuaciones que se les vaya realizando a tales equipos, debiendo en todo caso hacer entrega de la misma al finalizar el convenio.

37. Levantar una ficha técnica del bien inmueble por cada piso, manteniéndola actualizada con el mantenimiento, ajustes o adecuaciones que se le vaya realizando a tal inmueble, debiendo en todo caso hacer entrega de la misma al finalizar el convenio. (...)

CLÁUSULA SEXTA: RETRIBUCIÓN PARA EL HOSPITAL DE CALDAS Y FORMA DE PAGO: El presente convenio no tiene un valor determinado, no obstante para efectos fiscales las partes han determinado un valor fiscal de Dos mil millones de pesos (\$2.000.000.000.00), por lo tanto no contará con certificado de disponibilidad presupuestal, ni de registro presupuestal para su legalización. El cien por ciento (100%) de los resultados netos generados por la administración y la operación de los servicios será destinado y distribuido, de conformidad con la propuesta presentada por SES, así: a) el cincuenta por ciento (50%) del resultado neto será entregado al Hospital como retribución por el aporte o entrega de los bienes muebles e inmuebles destinados al cumplimiento del objeto de este convenio; y b) el cincuenta (50%) restante ingresará al patrimonio de SES como retribución por la operación de sus propios servicios, integrados a la operación del Hospital. El resultado neto incluirá previamente las deducciones correspondientes a la provisión para mantenimiento, adquisición y reparación de equipos hospitalarios. Estos resultados netos serán liquidados al final de cada ejercicio anual.

PARÁGRAFO: SES, a título de anticipo de los resultados netos que le corresponden al Hospital, entregará a éste cada dos meses una suma equivalente a cien (100) salarios

mínimos legales mensuales. Las partes, de común acuerdo, y por escrito, podrán modificar aquellos porcentajes y estos anticipos, cuando las circunstancias de ejecución de este convenio así lo ameriten, teniendo en cuenta que ambas entidades estatales están obligadas a cooperar mutuamente para el buen y eficiente funcionamiento de los servicios hospitalarios.

CLÁUSULA SÉPTIMA: EQUIPOS: En la ejecución del presente convenio, SES utilizará los equipos de propiedad del Hospital que sean necesarios para garantizar una eficiente, oportuna y adecuada prestación de los servicios. Igualmente los que SES tenga de su propiedad. Para dicho efecto, debe emplear como mínimo equipos de las condiciones y en las cantidades indicadas en su propuesta técnica, aceptada por el Hospital.

CLÁUSULA OCTAVA: BIENES: Para asegurar el cumplimiento del objeto del convenio y exclusivamente para ese fin, EL HOSPITAL concede la tenencia y administración a SES tanto del inmueble como de los muebles y equipos médicos y biomédicos del Hospital. La tenencia de los equipos será igual al plazo del convenio. PARÁGRAFO: Para el desarrollo del objeto de este convenio, SES, podrá entregar parte de los bienes muebles e inmuebles del Hospital, sin desprenderse de su responsabilidad ante terceros y ante el Hospital.

CLÁUSULA NOVENA: DESCRIPCIÓN: La descripción de las instalaciones del Hospital y los bienes muebles y equipos médicos y biomédicos que se entregan a SES para ejecutar el convenio, se determinan en los anexos que hacen parte integrante de éste convenio, actas que se suscribirán por las partes previa la iniciación de la prestación de los servicios asistenciales.

CLÁUSULA DÉCIMA: RESTITUCIÓN: SES restituirá el inmueble, los muebles y equipos médicos y biomédicos que ha recibido en virtud del presente convenio en la fecha de su terminación, o previo acuerdo de las partes, en el estado en que los ha recibido, junto con todos aquellos que haya adquirido para el Hospital en los términos del presente convenio.” (Subrayado fuera del texto)

El Numeral 10, del Capítulo I. Activos. 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, anexo a la Resolución 414 de 2014, y sus modificaciones, dispone:

“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. (...)

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. (...)

9. Cualquier descuento o rebaja del precio se reconocerá como un menor valor de las propiedades, planta y equipo, y afectará la base de depreciación.

11. Los costos por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del lugar sobre el que se asiente el elemento de propiedades, planta y equipo se reconocerán como un mayor valor de las propiedades, planta y equipo y se medirán por 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. Esto, cuando dichos costos constituyan obligaciones en las que incurra la empresa como consecuencia de adquirir o utilizar el activo durante un determinado periodo. (...)

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.” (Subrayado fuera del texto)

Así mismo, el numeral 3, del Capítulo V. Otras normas, 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 y sus modificaciones, establece:

“3. ACUERDOS DE CONCESIÓN DESDE LA PERSPECTIVA DE LA EMPRESA CONCEDENTE

1. Un acuerdo de concesión es un acuerdo vinculante, entre una empresa concedente y un concesionario, en el que este último adquiere el derecho a utilizar o explotar un activo en concesión, para proporcionar un servicio o para desarrollar una actividad en nombre de la empresa concedente, durante un periodo determinado, a cambio de una compensación por los servicios o por la inversión realizada durante el periodo del acuerdo de concesión.

2. La empresa concedente, a través del acuerdo de concesión, puede establecer que el concesionario construya, desarrolle o adquiera un activo, o que preste un servicio con sus propios activos o recursos. También puede facilitar que el concesionario preste un servicio con activos de la concedente, que mejore activos de esta, o que explote servicios o actividades reservadas a la empresa concedente.

3.1. Reconocimiento y medición de activos en concesión

3. La empresa concedente reconocerá los activos en concesión, siempre y cuando: a) controle o regule los servicios que debe proporcionar el concesionario con el activo, así como los destinatarios y el precio de los mismos y b) controle, a través de la propiedad, del derecho de uso o de otra vía, cualquier participación residual significativa en el activo al final del plazo del acuerdo de concesión.

4. La empresa concedente medirá los activos construidos o desarrollados en virtud de contratos de concesión al costo, esto es, por el valor de la inversión privada, más los aportes que realice la empresa concedente, siempre que estos valores se relacionen con la construcción del activo, o con adiciones o mejoras que se hagan a este. Las adiciones y mejoras a un activo en concesión comprenden las erogaciones que amplían sus condiciones de servicio. Por su parte, la inversión privada corresponde al valor que espera recibir el concesionario por concepto de la inversión efectuada y por su rentabilidad.

5. Con posterioridad al reconocimiento, los activos en concesión se medirán de acuerdo con lo definido en las normas de Propiedades, planta y equipo, y Activos intangibles, según corresponda. Las erogaciones tendientes a mantener las condiciones de servicio del activo se reconocerán como gasto en el resultado del periodo.” (Subrayado fuera del texto)

Así mismo, 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 mediante la Resolución 139 de 2015, y sus modificaciones, establece la descripción y dinámica de las siguientes cuentas contables:

“1323-ACUERDOS DE CONCESIÓN

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos de cobro adquiridos por la empresa concedente, en virtud de un acuerdo de concesión, mediante el cual la empresa concedente obtiene ingresos del concesionario a cambio de: a) la cesión de los derechos de explotación de un activo en concesión, b) la cesión de los derechos de explotación para la realización de una actividad reservada a la empresa concedente y c) la contraprestación por la parte de los ingresos obtenidos por la explotación de un activo en concesión. También incluye el valor de los derechos de cobro adquiridos por el concesionario conforme a lo pactado en el acuerdo de concesión. (...)

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.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los recursos reintegrados en efectivo.
- 2- El valor de los pasivos pagados. (...)

4809-ACUERDOS DE CONCESIÓN

DESCRIPCIÓN

Representa los ingresos de la empresa concedente por concepto de los valores que el concesionario debe transferir a esta por: a) la cesión de los derechos de explotación de un activo en concesión, b) la cesión de los derechos de explotación para la realización de una actividad reservada a la empresa concedente y c) la contraprestación por la parte de los ingresos obtenidos por la explotación de un activo en concesión. También incluye los ingresos de la empresa concedente por la amortización del pasivo diferido. Así mismo, incluye los ingresos del concesionario conforme a lo pactado en el acuerdo de concesión.

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 los ingresos de la empresa concedente originados en acuerdos de concesión.
- 2- El valor de los ingresos del concesionario originados en acuerdos de concesión.”
(Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones anteriormente expuestas, se concluye:

Conforme al Convenio Interadministrativo, consecuencial a la delegación de funciones, celebrado entre el Hospital de Caldas E.S.E. y la Asociación de Participación Mixta de Servicios Espaciales de Salud - S.E.S. se constituye un acuerdo de concesión, en atención a que la Asociación, como concesionario, adquiere el derecho de uso de los activos del Hospital de Caldas, con el fin de proporcionar los servicios salud que se encuentran en nombre del Hospital, y por lo que la Asociación recibirá a cambio una compensación por la operación realizada durante el periodo del acuerdo.

Ahora bien, los recursos que conforman el Fondo de Reposición de Equipos y Mantenimiento, destinado a adquirir, reemplazar y mantener los equipos y planta física del

Hospital, para llevar a cabo la prestación del servicio, de conformidad con el numeral 6 de la Cláusula Segunda corresponden a recursos entregados en administración.

Por tanto, los aportes que se realizan al Fondo en favor del Hospital y con cargo a los recursos correspondientes a un porcentaje de los ingresos netos obtenidos, se reconocerán por el Hospital mediante un débito en la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y un crédito en la subcuenta 480903-Contraprestación a favor del concedente, de la cuenta 4809-ACUERDOS DE CONCESIÓN.

En el momento en el que los recursos que forman parte del Fondo, sean utilizados en la compra o adición y mejora de los equipos o bienes que componen la concesión, se debitará la subcuenta respectiva a la cuenta 1683-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN CONCESIÓN, y se acreditará la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, por el costo o el valor de la erogación de la adición y mejora, de acuerdo a lo establecido en la Norma de Propiedades, planta y equipo.

En este sentido, estos elementos de propiedades, planta y equipo son objeto de depreciación y deterioro del valor de los activos, independientemente de que hagan parte de la concesión, de conformidad con la norma de concesiones.

CONCEPTO No. 20182000052601 DEL 10-10-2018

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado público de valores, y que no captan ni administran recursos del público.
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo.
	SUBTEMAS	Reconocimiento de un inmueble recibido por la Sociedad Hotelera Tequendama S.A. mediante un contrato de operación comercial suscrito con la Gobernación del Valle y la utilización del avalúo catastral como dato para medir ese activo al conformar el Estado de Situación Financiera de Apertura ESFA, en desarrollo de lo dispuesto por la CGN en el Instructivo 002 de 2014.

Doctor
HOVER ARLEY LINARES BENITO
Jefe de Contabilidad e Impuestos
Sociedad Hotelera Tequendama S.A.

Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No 2018550003556-2 de agosto 31 de 2018, mediante la cual solicita que la CGN señale el procedimiento contable para reconocer el edificio Tequendama Inn - Estación Buenaventura ubicado en la calle 2 N° 1 A-08 de propiedad de la Gobernación del Valle, en cumplimiento de lo estipulado en el Contrato Interadministrativo de Operación Comercial suscrito entre el Departamento del Valle del Cauca y la Sociedad Hotelera Tequendama S.A. SHT, recibido por un término de treinta años, del cual restaban veintiséis (26) años en la fecha de transición al nuevo Marco normativo contable que deben aplicar las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no captan ni Administran Ahorro del Público.

Según se informa en el texto de la consulta, en desarrollo del proceso de transición al nuevo Marco normativo contable, la Sociedad hotelera Tequendama S.A., decidió incorporar a su Propiedad, Planta y Equipo, el edificio Tequendama Inn Estación Buenaventura ubicado en la calle 2 N° 1 A-08 de propiedad de la Gobernación del Valle, al considerar que la Empresa tenía el control sobre dicho inmueble.

Para establecer el costo del inmueble en la fecha de transición al nuevo Marco normativo contable, conforme a lo expuesto en el Numeral 1.1.9 Propiedades, Planta y Equipo, Literal d) numeral ii, del instructivo 002 del 08 de septiembre de 2014 en donde se dictan 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, la Sociedad Hotelera Tequendama S.A., adoptó el valor de mercado tomando como referente el Avalúo Catastral proyectado en el Impuesto Predial de la vigencia 2014 según factura N°1669931 del mencionado predio, sin incurrir en gasto por la realización del avalúo técnico, situación que hubiese generado incurrir en gastos onerosos innecesarios a cargo de la entidad.

De otra parte, la propiedad y titularidad del inmueble en mención continúa siendo del Departamento del Valle del Cauca y con ocasión a lo expuesto en la cláusula Quinta 5°, numeral 2, literal B del Contrato Interadministrativo de Operación Comercial suscrito entre el Departamento del Valle del Cauca y la Sociedad Hotelera Tequendama SA., “el Departamento del Valle del Cauca se obliga a efectuar las respectivas provisiones presupuestales para asumir el pago de los Impuestos Predial, Valorización y

complementarios correspondiente al inmueble entregado en Operación a la Sociedad Hotelera Tequendama SA”.

Con fundamento en el contexto antes indicado, la Sociedad Hotelera Tequendama S.A solicita concepto en cuanto a la utilización del valor de mercado tomado como referente el Avalúo Catastral del Impuesto Predial de la vigencia 2014 para efectuar la medición inicial de dicho activo en el momento de conformar el Estado de Situación Financiera de Apertura, donde se optó por no contratar con terceros la realización de un avalúo técnico con la finalidad de no afectar el gasto de la Sociedad Hotelera Tequendama S.A., conforme la Directiva Presidencial 06 de Austeridad y racionalización del gasto Público, e igualmente exponer sobre quien recae el pago del Impuesto Predial conforme lo anteriormente expuesto en el Contrato suscrito entre las partes.

CONSIDERACIONES

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 a la Resolución 607 de 2016, mediante la cual se modificaron las normas anexas a la Resolución 414 de 2014, en Capítulo I, establecen lo siguiente:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1 Reconocimiento

1. 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

2. (...) 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. (...)

“13. ARRENDAMIENTOS

1. Un arrendamiento es un acuerdo mediante el cual el arrendador cede al arrendatario, el derecho a utilizar un activo durante un periodo de tiempo determinado a cambio de percibir una suma única de dinero, o una serie de pagos.

2. Cuando un arrendamiento sea parte de un amplio conjunto de acuerdos celebrados por la entidad, se aplicarán las disposiciones de esta Norma a cada operación de arrendamiento que se identifique dentro del conjunto de acuerdos. Las operaciones de arrendamiento identificadas se justificarán a partir de la aplicación de los criterios de reconocimiento contenidos en esta Norma.

13.1. Clasificación

(...)

5. La clasificación del arrendamiento dependerá de la esencia económica y naturaleza de la transacción, más que de la forma legal del contrato:

a) el arrendador transfiere la propiedad del activo al arrendatario al finalizar el plazo del arrendamiento;

b) el arrendatario tiene la opción de comprar el activo a un precio que se espera sea suficientemente inferior al valor razonable, en el momento en que la opción es ejercitable, de modo que, al inicio del arrendamiento, se prevé con razonable certeza que tal opción se ejercerá;

c) el plazo del arrendamiento cubre la mayor parte de la vida económica del activo, incluso si la propiedad no se transfiere al final de la operación (la vida económica corresponde al periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable económicamente, por parte de uno o más usuarios, o a la cantidad de unidades de producción o similares que se espera obtener de este, por parte de uno o más usuarios);

d) el valor presente de los pagos que debe realizar el arrendatario al arrendador es al menos equivalente a casi la totalidad del valor razonable del activo objeto de la operación, al inicio del arrendamiento;

e) los activos arrendados son de una naturaleza tan especializada que solo el arrendatario tiene la posibilidad de usarlos sin realizar modificaciones importantes en ellos;

f) el arrendatario puede cancelar el contrato de arrendamiento y las pérdidas sufridas por el arrendador a causa de tal cancelación las asume el arrendatario;

g) las pérdidas o ganancias derivadas de las fluctuaciones en el valor razonable del valor residual recaen sobre el arrendatario; y

h) el arrendatario tiene la posibilidad de prorrogar el arrendamiento, con unos pagos que son sustancialmente inferiores a los habituales del mercado.

6. Las anteriores situaciones son indicios de que un arrendamiento puede clasificarse como financiero. Sin embargo, la administración de la empresa analizará las particularidades del contrato para determinar si en realidad, se transfieren, al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo. (Subrayado fuera de texto)

De otro lado, las normas que deben aplicar las entidades de gobierno, dispuestas en el anexo de la Resolución N° 484 de 2017, mediante la cual fueron modificadas las que se anexaron a la Resolución 533 de 2015, en el numeral 1, Capítulo V - Otras Normas, en relación con los acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente, que en este caso sería la Gobernación del Valle, se señala lo siguiente:

- a. 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.
- b. Los activos en concesión son aquellos utilizados en la prestación del servicio o para uso privado, los cuales pueden ser proporcionados por el concesionario o por la entidad concedente. (...)

1.6 Reconocimiento y medición de activos en concesión

- c. La entidad concedente reconocerá los activos en concesión, siempre y cuando: a) controle o regule los servicios que debe proporcionar el concesionario con el activo, los destinatarios o el precio de los mismos y b) controle (a través de la propiedad, del derecho de uso o de otros medios) cualquier participación residual significativa en el

activo al final del plazo del acuerdo de concesión. Lo anterior, con independencia de que la entidad concedente tenga, o no, la titularidad legal de los activos en concesión.

1.3. Reconocimiento de ingresos y de gastos generados por la operación y mantenimiento del activo en concesión

19. Si la entidad concedente compensa al concesionario por la operación y mantenimiento del activo en concesión a través de valores específicos o cuantificables durante el plazo del acuerdo de concesión, reconocerá los ingresos y gastos asociados a la operación y mantenimiento del activo en concesión en el periodo en que estos se generen. Por su parte, si la entidad concedente compensa al concesionario a través de la cesión de los derechos a obtener ingresos por la explotación del activo en concesión o de otro activo que genere ingresos, reconocerá como ingreso únicamente la amortización del pasivo diferido, por tanto, no reconocerá ingresos y gastos generados por la operación y mantenimiento del activo.
- d. En los acuerdos de concesión en los cuales se compense al concesionario a través de la cesión de los derechos a obtener ingresos por la explotación del activo en concesión y parte de estos ingresos deban ser transferidos como contraprestación a la entidad concedente, esta reconocerá un ingreso por la amortización del pasivo diferido y, adicionalmente, reconocerá un ingreso por los recursos a recibir del concesionario.
- e. En el caso de que los activos en concesión se entreguen únicamente para operación o mantenimiento, se reconocerán los ingresos y gastos asociados en el periodo en que estos se generen, afectando, respectivamente, las cuentas por cobrar y las cuentas por pagar.” (Subrayados fuera de texto)

Igualmente, las normas antes citadas, en el Capítulo IV - Ingresos de Transacciones Sin Contraprestación, en el numeral 2.1.3, Ingresos por el uso de activos por parte de terceros, señala lo siguiente:

“2.1.3, Ingresos por el uso de activos por parte de terceros

- (j) Se reconocerán como ingresos derivados del uso de activos de la entidad por parte de terceros, los intereses, las regalías o derechos de explotación concedidos, los arrendamientos, y los dividendos o participaciones, entre otros.
- f. Los ingresos por el uso de activos por parte de terceros se reconocerán siempre que el valor de los ingresos pueda medirse con fiabilidad y sea probable que la entidad reciba los beneficios económicos o el potencial de servicio, asociados con la transacción.

(...) (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, respecto de la utilización del avalúo catastral para fijar el costo de un predio al determinar los saldos iniciales en la fecha de transición al nuevo Marco normativo contable, mediante concepto No. 20172000106981 del 05 de diciembre de 2017 dirigido a la doctora Ana Erika Jineth Peña Castellanos, Secretaria General de la Corporación Autónoma Regional de Cundinamarca - CAR, la CGN señaló lo siguiente:

“La Ley 1673 de 2013 “mediante la cual se reglamenta la actividad del evaluador y se dictan otras disposiciones” en los artículos 4° y 6° señala:

“Artículo 4° Desempeño de las Actividades del Avaluador. El evaluador desempeña, a manera de ejemplo, las siguientes actividades sobre bienes tangibles: (...)”

g) El servicio a las personas naturales o jurídicas que requieren avalúos periódicos de sus activos para efectos contables, balances, liquidación de impuestos, que evidencien la transparencia de los valores expresados en estos informes presentados a los accionistas acreedores, inversionistas y entidades de control; (...)” (Subrayado fuera de texto)

“Artículo 6° Inscripción y requisitos. La inscripción como evaluador se acreditará ante el Registro Abierto de Evaluadores. Para ser inscrito como evaluador deberán llenarse los siguientes requisitos por esta ley:

a) Acreditar en la especialidad que lo requiera:

(i) formación académica a través de uno o más programas académicos debidamente reconocidos por el Ministerio de Educación Nacional que cubran: (a) teoría del valor, (b) economía y finanzas generales y las aplicadas a los bienes a evaluar, (c) conocimientos jurídicos generales y los específicos aplicables a los bienes a evaluar, (d) las ciencias o artes generales y las aplicadas a las características y propiedades - intrínsecas de los bienes a evaluar, (e) de las metodologías generales de valuación y las específicas de los bienes a evaluar, (d) métodos matemáticos y cuantitativos para la valuación de los bienes y (e) en la correcta utilización de los instrumentos de medición utilizados para la identificación o caracterización de los bienes a evaluar, o

(ii) Demostrar el cumplimiento de los requisitos establecidos en el párrafo 1° del presente artículo;

b) Indicar datos de contacto físico y electrónico para efectos de notificaciones. Corresponde al Avaluador mantener actualizada esta información.

Parágrafo 1°. Régimen de transición. Por única vez y dentro de un periodo de veinticuatro (24) meses contados a partir de la fecha en que quede en firme la resolución de reconocimiento de la primera Entidad Reconocida de Autorregulación por la Superintendencia de Industria y Comercio, los nacionales o los extranjeros autorizados por esta ley que a la fecha de expedición de la presente ley se dedican a la actividad del evaluador podrán inscribirse en el Registro Abierto de Avaluadores sin necesidad de presentar prueba de la formación académica exigida en este artículo, acreditando: (i) certificado de persona emitido por entidad de evaluación de la conformidad acreditado por el Organismo Nacional de Acreditación de Colombia (ONAC) bajo la norma ISO 17024 y autorizado por una Entidad Reconocida de Autorregulación, y (ii) experiencia suficiente, comprobada y comprobable mediante, avalúos realizados y certificaciones laborales de por lo menos un (1) año anteriores a la presentación de los documentos. (...)"

Por su parte, los artículos 6° y 12° del **Decreto 556 de 2014** reglamentario de la Ley 1673 de 2013, señalan:

“Artículo 6° Certificados académicos. La formación académica de los evaluadores de que trata el literal a) del artículo 6° de la Ley 1673 de 2013, se acreditará con el título y/o la certificación de aptitud ocupacional del respectivo programa académico debidamente reconocido por autoridad competente y con el correspondiente certificado de las asignaturas cursadas y aprobadas.

Las Entidades Reconocidas de Autorregulación (ERA) tendrán en cuenta las certificaciones de asignaturas que allegue el interesado en ser inscrito como evaluador, expedidas por instituciones de educación superior y/o las instituciones de educación para el trabajo y desarrollo humano, debidamente reconocidas de acuerdo con las leyes vigentes. “

Artículo 7°. Régimen de transición. Durante el régimen de transición previsto en el artículo 6° de la Ley 1673 de 2013, el alcance de los certificados de calidad de personas expedidos por entidades de evaluación de la conformidad acreditado por el Organismo Nacional de Acreditación de Colombia (ONAC) y los de experiencia en la actividad de valuación, de acuerdo con lo previsto en el parágrafo 1° del artículo 6° de la Ley 1673 de 2013, deben coincidir entre sí y respecto de la tabla establecida en el artículo 5°.

Durante el régimen de transición de la ley, los alcances de la acreditación deberán ser iguales a los establecidos en la tabla señalada en el artículo 5°. Para ello, los organismos de certificación de personas de que trata el parágrafo 1° del artículo 6° de la ley, deberán cubrir

los conocimientos establecidos en el literal a) del artículo 6°, como condición para la expedición del certificado. Quienes estén certificados por dichos organismos o quieran estarlo, deberán obtener su certificado una vez la entidad haya obtenido su acreditación en el alcance correspondiente ante el Organismo Nacional de Acreditación (ONAC).

Para obtener el respectivo certificado, los evaluadores deberán cumplir con las exigencias que la acreditación le impone a la entidad de evaluación de la conformidad de acuerdo con la norma ISO 17024, así como con las que imponga el acuerdo de autorización que suscriban la Entidad Reconocida de Autorregulación y el organismo de certificación de personas. La demostración del tiempo de experiencia mínima exigida en el parágrafo 1° del artículo 6° de la Ley 1673 de 2013, se acreditará mediante uno o más certificados expedidos por empleadores o contratantes en los cuales conste haber realizado uno o más avalúos, así como las fechas de inicio y de terminación de las actividades propias del evaluador.

Parágrafo 1°. Los documentos que demuestren experiencia deberán referirse a actividades realizadas con anterioridad a la presentación de los documentos ante la Entidad Reconocida de Autorregulación con la que desea adelantar su inscripción.

Parágrafo 2°. Modificado por el art. 1, Decreto Nacional 2046 de 2014, Modificado por el art. 1, Decreto Nacional 458 de 2015. Con posterioridad a la publicación del presente decreto y hasta el momento en que se autorice la operación de la primera Entidad Reconocida de Autorregulación que desarrolle la función del Registro Abierto de Avaluadores, cuando en virtud de una norma sea solicitada la demostración de la calidad de evaluador mediante el registro en la lista que llevaba la Superintendencia de Industria y Comercio, tal calidad se acreditará con la inscripción ante dicha entidad.

Durante el mismo plazo, quien no se haya registrado en la Superintendencia de Industria y Comercio con anterioridad a la entrada en vigencia de la ley, demostrará la calidad de evaluador mediante la presentación de certificado de evaluación de competencias laborales vigente expedido por el SENA, o por una entidad cuyo objeto principal sea la evaluación de evaluadores y no realice avalúos corporativos o de otra índole, o por un organismo de certificación de personas acreditado por el Organismo Nacional de Acreditación de Colombia (ONAC) bajo la norma ISO 17024.

En todo caso, el plazo de que trata este parágrafo será de máximo seis (6) meses contados a partir de la publicación del presente decreto.

Artículo 12 del Decreto 556 de 2014. “Funcionarios públicos evaluadores. Los funcionarios públicos cuyas funciones desarrollen las actividades contempladas en artículo 4° de la Ley 1673 de 2013 y que se hayan posesionado con anterioridad a la entrada en vigencia de la

misma, están exentos de inscribirse en el Registro Abierto de Avaluadores y no serán sujetos del régimen de autorregulación contemplado en la Ley, mientras ejerzan funciones públicas.

Las personas que hayan concursado en convocatoria pública para proveer cargos del Estado con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley, se les aplicará lo dispuesto en este artículo, si se posesionan en el cargo para el cual concursaron.” (Subrayado fuera de texto)

De igual manera, la CGN expidió el Instructivo 002 del 8 de octubre de 2015, con el fin de orientar la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco Normativo y la elaboración y presentación de los primeros estados financieros, el cual, respecto de las Propiedades, planta y Equipo, señaló tres alternativas para su medición a la fecha de la transición como son:

- i. Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor
- ii. Al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición.
- iii. Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco normativo.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

En relación con la utilización del avalúo catastral como referente para la determinación de los saldos iniciales en la fecha de transición al nuevo Marco normativo contable, considerando lo señalado anteriormente, se concluye lo siguiente:

Por regla general para realizar los avalúos debe atenderse la Ley 1673 de 2013 y el Decreto reglamentario 556 de 2014, en donde disponen que las personas deben obtener la certificación de formación académica expedida por instituciones de educación superior y/o por instituciones de educación para el trabajo y desarrollo humano, debidamente reconocidas de acuerdo con las leyes vigentes y la inscripción en una Entidad Reconocida de Autoregulación -ERA, a través de la cual será inscrito como Avaluador en el Registro Abierto de Avaluadores-RAA, pero también deben tenerse en cuenta los aspectos especiales y transitorios que las mismas normas contemplan, tal como se desarrolla a continuación.

- Los avalúos que debieron realizarse con el propósito de determinar los saldos iniciales al 1 de enero de 2016 para efectos de la transición al nuevo Marco normativo contable, son únicos y de coyuntura, es decir, que no revisten la característica de avalúos periódicos de que trata el literal g) del artículo 4 de la Ley 1673 de 2013.

- Para los avalúos de bienes de las entidades públicas, también debe considerarse lo señalado en el artículo 12 del Decreto 556 de 2014, según el cual, cuando se trata de funcionarios públicos cuyas funciones desarrollen actividades de evaluadores y que se hayan posesionado antes de la entrada en vigencia de la Ley, están exentos de inscribirse en el Registro Abierto de Avaluadores y no serán sujetos del régimen de autorregulación contemplado en la Ley, mientras ejerzan funciones públicas, normatividad aplicable a las personas que hayan concursado en convocatoria pública para proveer cargos del Estado con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley, si se posesionan en el cargo para el cual concursaron.

- Igualmente debe tenerse presente que en virtud del parágrafo 1 del Artículo 6 de la Ley 1673 de 2013 y el artículo 7 del Decreto 556 de 2014, determinaron un período de transición para su aplicación durante 24 meses contados a partir de la fecha en que quede en firme la resolución de reconocimiento de la primera Entidad Reconocida de Autorregulación-ERA por la Superintendencia de Industria y Comercio, período en el cual las personas que a la fecha de expedición de la ley se dedicaban a la actividad del evaluador podían inscribirse en el Registro Abierto de Avaluadores sin necesidad de presentar la prueba de formación académica exigida por la Ley y acreditando: (i) El certificado emitido por entidad de evaluación de la conformidad acreditado por el Organismo Nacional de Acreditación de Colombia (ONAC) bajo la norma ISO 17024 y autorizado por una Entidad Reconocida de Autorregulación, y (ii) experiencia suficiente, comprobada y comprobable mediante, avalúos realizados y certificaciones laborales de por lo menos un (1) año anteriores a la presentación de los documentos. En consecuencia, si cumplen los requisitos aquí referidos estarán facultados para realizar el avalúo.

Al respecto, es necesario precisar que la CGN no puede predefinir si el valor de un avalúo catastral cumple las condiciones para considerar que se trata de una medición fiable del valor razonable o del costo de reposición; por tanto, corresponde a la Empresa aplicar el juicio profesional para evaluar en cada caso, si existe o no concordancia entre los avalúos catastrales y la alternativa de medición que haya elegido para dar cumplimiento a lo establecido en el Instructivo 002 de 2014; lo anterior, porque pueden presentarse rezagos entre el valor del avalúo catastral frente y la dinámica del mercado inmobiliario, o limitaciones por circunstancias de orden operativo o social que implican un distanciamiento de estos con respecto al comportamiento real del mercado.

Así las cosas, si al revisar lo expresado en el párrafo anterior, la entidad establece que el valor del avalúo catastral cumplía las condiciones para utilizarse como referencia en la determinación de los saldos iniciales de los inmuebles, bajo el nuevo Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el mercado público de valores, y que no captan ni administran recursos del público, podrá mantenerse como referente para aplicar el procedimiento definido en el citado Instructivo 002 de 2014.

Ahora bien, la Empresa debe revisar la determinación de incorporar a su situación financiera el Edificio de Tequendama Inn Estación Buenaventura recibido de la Gobernación del Valle mediante un contrato interadministrativo de operación comercial, suscrito el 1 de junio de 2011 con esa Gobernación, con una duración de 30 años, donde se señala que la administración estará a cargo de la SHT, para lo cual se tendrá en cuenta lo siguiente:

La SHT debió reconocer la edificación antes mencionada, solo si el contrato interadministrativo de operación comercial cumple las condiciones para clasificarlo como un contrato de arrendamiento financiero, es decir, si la Gobernación del Valle transfirió a la SHT los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad de ese inmueble, lo cual ocurrió solo si se dan, entre otras, alguna o varias de las siguientes situaciones:

- a) El contrato de operación comercial cumple las condiciones para calificarlo como un contrato de arrendamiento, es decir, que se trata de un acuerdo mediante el cual la Gobernación del Valle cedió a la SHT el derecho a utilizar esa edificación por un periodo de treinta (30) años a cambio de percibir una suma única de dinero, o una serie de pagos predefinidos en el contrato respectivo.
- b) Si la Gobernación del Valle transferirá la propiedad del activo a la SHT al finalizar el plazo del arrendamiento;
- c) La SHT tiene la opción de comprar el activo a un precio que se espera sea suficientemente inferior al valor razonable, en el momento en que la opción sea ejercitable, de modo que, al inicio del arrendamiento, se previó con razonable certeza que tal opción se ejercerá;
- d) El plazo del arrendamiento cubre la mayor parte de la vida económica del activo, incluso si la propiedad no se transfiere al final de la operación (la vida económica corresponde al periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable económicamente, por parte de uno o más usuarios, o a la cantidad de unidades de producción o similares que se espera obtener de este, por parte de uno o más usuarios);

- e) El valor presente de los pagos que debe realizar la SHT a la Gobernación del Valle es al menos equivalente a casi la totalidad del valor razonable del activo objeto de la operación, al inicio del arrendamiento;
- f) El inmueble entregado para la administración comercial es de una naturaleza tan especializada que solo la SHT tiene la posibilidad de usarlos sin realizar modificaciones importantes en ellos;
- g) La SHT puede cancelar el contrato de administración comercial y las pérdidas sufridas por la Gobernación del Valle, a causa de tal cancelación,
- h) las pérdidas o ganancias derivadas de las fluctuaciones en el valor razonable del valor residual recaen sobre la SHT; y
- i) La SHT tiene la posibilidad de prorrogar el arrendamiento, con unos pagos que son sustancialmente inferiores a los habituales del mercado.

En atención a lo anterior, si en el contrato la SHT pactó el pago de una suma fija de dinero o de una serie de pagos predefinidos en el acuerdo respectivo y, si no se cumplen las condiciones antes señaladas, el acuerdo responde a la esencia de un contrato de arrendamiento operativo, caso en el que no se debió incorporar a la situación financiera del SHT el Edificio Tequendama Inn Estación.

Por otra parte, si la esencia del contrato interadministrativo de operación comercial comprende un acuerdo vinculante mediante el que la SHT utiliza o explota ese activo, para su uso privado, en el que la Gobernación del Valle le cedió el derecho a obtener ingresos por la explotación del activo recibido, con la obligación de entregar parte de estos ingresos como contraprestación, la entidad de gobierno debe mantener el activo en su situación financiera, por tratarse de un acuerdo de concesión.

Por último, es importante precisar que, de conformidad con lo señalado en el artículo 354 de la Constitución Política y el literal i) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos de contabilidad pública que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación como máxima autoridad contable de la administración pública; por tanto, la CGN no tiene competencia funcional de emitir un pronunciamiento de carácter jurídico para dirimir a qué entidad le corresponde atender el pago del impuesto predial del inmueble objeto de consulta, lo cual debe resolverse por consenso entre las partes intervinientes en el contrato

interadministrativo.

CONCEPTO No. 20182000053011 DEL 12-10-2018

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público.
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo.
	SUBTEMAS	Tratamiento contable para el reconocimiento de ambulancias entregadas en comodato otra Subred.

Doctora

LILIANA MARCELA RODRÍGUEZ MORENO

Directora Financiera

E.S.E. Subred Integrada de Servicios de Salud Centro Oriente

Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550003730-2, del día 14 de septiembre de 2018, en la cual solicita se indique si es permitido utilizar la cuenta 326806 - Impactos por la transición al nuevo marco normativo como contrapartida para el retiro de bienes de propiedad de terceros del Estado de Situación Financiera, toda vez que han sido entregado en comodato, por lo cual quien obtendrá los beneficios futuros de estos elementos será el comanditario. La solicitud la realiza debido a que esta fue la cuenta utilizada para la incorporación de estos elementos en los registros del ESFA, así mismo solicita en caso de no poder utilizar la anterior cuenta, le sea indicada la cuenta a utilizar como contrapartida para el retiro de los bienes, lo anterior de acuerdo a la siguiente situación:

“La Subred Integrada de Servicios de Salud Centro Oriente para el corte del 01 de agosto de 2016, fecha en la cual se elaboró el Estado de Situación Financiera de Apertura - ESFA - se incorporaron ambulancias que cumplían las características de Propiedad, Planta y Equipo.

Posteriormente, el 01 de enero de 2018 se suscribió el contrato de comodato 001, cuyo objeto es: “Entrega a título de comodato a la Subred Integrada de Servicios de Salud Norte

E.S.E. 22 ambulancias de propiedad de la Subred Integrada de Servicios de Salud Centro Oriente E.S.E. de conformidad con relación adjunta con el fin de lograr la continua y eficiente prestación de los servicios de APH en el Distrito Capital”.

Los registros han sido los siguientes:

REGISTRO EN EL ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA DE APERTURA ESFA (01 DE AGOSTO DE 2016)

CASO 1- MEDICIÓN AL COSTO - PROPIEDAD DE LA SUBRED

Costo histórico	\$ 90.000.000
Depreciación acumulada	\$ 54.000.000
Vida útil restante en meses	24

Registros contables

167502 Equipo de transporte terrestre	\$ 90.000.000
168508 Depreciación acumulada equipo transporte	\$ 54.000.000

CASO 2- MEDICIÓN AL COSTO - PROPIEDAD DE TERCEROS

Costo histórico	\$108.000.000
Depreciación acumulada	\$ 32.400.000
Vida útil restante en meses	42

Registros contables

167502 Equipo de transporte terrestre	\$108.000.000
168508 Depreciación acumulada equipo transporte	\$ 32.400.000
326806 Impactos por la transición al nuevo marco	\$ 75.600.000

SALDOS CONTABLES A LA FECHA DE LA FIRMA DEL COMODATO (01 DE ENERO DE 2018)

CASO 1- MEDICIÓN AL COSTO - PROPIEDAD DE LA SUBRED

Costo histórico	\$ 90.000.000
Depreciación acumulada	\$ 79.500.000
Vida útil restante en meses	7

Registros contables

167502 Equipo de transporte terrestre	\$ 90.000.000
168508 Depreciación acumulada equipo transporte	\$ 79.500.000

CASO 2- MEDICIÓN AL COSTO - PROPIEDAD DE TERCEROS

Costo histórico	\$108.000.000
Depreciación acumulada	\$ 63.000.000
Vida útil restante en meses	25
Registros contables	
167502 Equipo de transporte terrestre	\$108.000.000
168508 Depreciación acumulada equipo transporte	\$ 63.000.000”

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

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014, 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. (...)

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. (...)

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

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

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexas a la Resolución N° 414 de 2014 y modificadas por la Resolución N° 607 de 2016, señalan:

“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. (...)

10.2. Medición inicial (...)

18. Cuando se adquiriera una propiedad, planta y equipo sin cargo alguno o, por una contraprestación simbólica, la empresa medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de Subvenciones. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso

que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso que se pretende darle. (...)

10.4. Baja en cuentas

31. 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.

13. ARRENDAMIENTOS

1. Un arrendamiento es un acuerdo mediante el cual el arrendador cede al arrendatario, el derecho a utilizar un activo durante un periodo de tiempo determinado a cambio de percibir una suma única de dinero, o una serie de pagos. (...)

13.1. Clasificación

3. Los arrendamientos se clasificarán en operativos o financieros de acuerdo con la transferencia, que haga el arrendador al arrendatario, de los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo. Un arrendamiento se clasificará como financiero cuando el arrendador transfiera, sustancialmente al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo, así su propiedad no sea transferida. Un arrendamiento se clasificará como operativo si el arrendador no transfiere, sustancialmente al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo. Cuando el arrendador y el arrendatario sean entidades públicas, estos clasificarán el arrendamiento de igual manera, esto es, como arrendamiento financiero o arrendamiento operativo, según corresponda. (...)

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. (...)

2.2.2. Medición

12. Las subvenciones pueden ser monetarias y no monetarias. Las monetarias se medirán por el valor recibido. En caso de que la subvención se perciba en moneda extranjera, se aplicará lo señalado en la Norma de Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera. Por su parte, las subvenciones no monetarias se medirán por el valor razonable del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, las subvenciones no monetarias se medirán por el valor en libros de la entidad que cede el recurso. El valor razonable y el costo de reposición se determinarán conforme a lo definido en el Marco Conceptual para estas bases de medición.” (Subrayado fuera de texto)

De igual manera, 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 las siguientes cuentas:

“1986 - ACTIVOS DIFERIDOS

DESCRIPCIÓN

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

5424 - SUBVENCIONES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos entregados a terceros, distintos de sus empleados, para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico. (...)

8347 - BIENES ENTREGADOS A TERCEROS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los bienes entregados a terceros que no implican el traslado legal de la propiedad y sobre los cuales se requiere llevar a cabo procesos de seguimiento y control.
(...)

8915 - DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR)

DESCRIPCIÓN

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

Adicionalmente, el Título XXIX del Código Civil establece el contexto legal de los comodatos así:

“DEL COMODATO O PRÉSTAMO DE USO

ARTICULO 2200. <DEFINICION Y PERFECCIONAMIENTO DEL COMODATO O PRETALO DE USO. El comodato o préstamo de uso es un contrato en que la una de las partes entrega a la otra gratuitamente una especie mueble o raíz, para que haga uso de ella, y con cargo de restituir la misma especie después de terminar el uso.

Este contrato no se perfecciona sino por la tradición de la cosa.

ARTICULO 2201. <DERECHOS DEL COMODANTE>, El comodante conserva sobre la cosa prestada todos los derechos que antes tenía, pero no su ejercicio, en cuanto fuere incompatible con el uso concedido al comodatario.

ARTICULO 2202. <LIMITACIONES DEL COMODATARIO>. El comodatario no puede emplear la cosa sino en el uso convenido, o falta de convención en el uso ordinario de las de su clase.

En el caso de contravención podrá el comodante exigir la reparación de todo perjuicio, y la restitución inmediata, aún cuando para la restitución se haya estipulado plazo.

ARTÍCULO 2203. <RESPONSABILIDAD DEL COMODATARIO EN EL CUIDADO DE LA COSA>. El comodatario es obligado o emplear el mayor cuidado en la conservación de la cosa, y responde hasta de la culpa levísima.

Es, por tanto, responsable de todo deterioro que no provenga de la naturaleza o del uso legítimo de la cosa: y si este deterioro es tal, que la cosa no sea ya susceptible de emplearse en su uso ordinario podrá el comodante exigir el precio anterior de la cosa, abandonando su propiedad al comodatario.

Pero no es responsable de caso fortuito, si no es:

1. Cuando ha empleado la cosa en un uso indebido, o ha demorado su restitución, a menos de aparecer o probarse que el deterioro o pérdida por el caso fortuito habría sobrevenido igualmente sin el uso ilegítimo o la mora.
2. Cuando el caso fortuito ha sobrevenido por culpa suya, aunque levísima.
3. Cuando en la alternativa de salvar de un accidente la cosa prestada o la suya, ha preferido deliberadamente la suya.
- 4, Cuando expresamente se ha hecho responsable de casos fortuitos.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones expuestas anteriormente, y teniendo presente que el tratamiento contable de los comodatos no se desarrolla expresamente dentro de la Resolución N° 414 de 2014 ni sus modificaciones, por cuanto la regulación contable no está orientada a determinar criterios en función de la tipología de los actos jurídicos, sino a la definición de los criterios para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades contables públicas, debe atenderse al trasfondo económico.

En coherencia con el principio de esencia sobre forma, las empresas reconocerán los hechos económicos atendiendo la esencia económica de la transacción de manera independiente a su forma legal, por lo tanto, la empresa deberá evaluar con base en lo establecido en cada uno de los contratos de comodato que posea, si los hechos económicos inmersos en ellos, configuran bienes que cumplan con las características para ser reconocidos, o no, en sus

estados financieros como activos, para lo cual la empresa determinará si estos bienes le generarán en un futuro beneficios económicos y puede establecer una medición fiable de los mismos identificando simultáneamente si los riesgos y ventajas que surjan de las condiciones pactadas en el contrato de comodato, otorgan el control sobre estos bienes.

Efectuada la anterior evaluación, se debe identificar en cuál de las siguientes situaciones se enmarca el caso particular:

a. Transferencia sustancial de riesgos y beneficios económicos futuros del activo a la comodataria; caso en el cual, será esta la que reconozca el activo en su situación financiera.

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 542405-Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas, de la cuenta 5424-SUBVENCIONES, cuando la comodataria es otra empresa pública.

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 una empresa pública 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, al tiempo en que reconoce un ingreso mediante un crédito en la subcuenta 443006-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

b. Transferencia sustancial de riesgos y beneficios económicos futuros del activo a la comodataria, sobre la cual se han impuesto condiciones.

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

c. 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.

De acuerdo a lo anteriormente indicado, se observa que en la baja en cuentas de los activos que sean entregados por medio de contrato de comodato, en cualquiera de las modalidades explicadas, no es viable afectar la cuenta 326806 - Impactos por la transición al nuevo marco normativo como contrapartida para reconocer la diferencia generada en tal baja, sino que se efectuará, si es el caso, registrando en cuentas de resultados, máxime si se tiene en cuenta que es el uso de esta cuenta fue concebido únicamente para efectos de registrar las diferencias de medición y reconocimiento con ocasión del cambio al Marco Normativo anexo a la Resolución 414 de 2014.

CONCEPTO No. 20182000055181 DEL 25-10-2018

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público.
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo.
	SUBTEMAS	Reconocimiento de la baja en cuentas de terreno de propiedad de terceros, al finalizar contrato de comodato.

Doctora
LILIANA MARCELA RODRÍGUEZ MORENO
Directora Financiera
Subred Integrada de Servicios de Salud Centro Oriente E.S.E.
Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con N° 2018550003729-2, del día 14 de septiembre de 2018, mediante la cual solicita concepto frente al registro contable de la desincorporación de un terreno de propiedad de la Lotería de Bogotá, que fue reconocido como activo en el Estado de Situación Financiera de Apertura de la Subred Integrada de Servicio de Salud Centro Oriente, con corte a 1º de agosto de 2016, pero que por decisión unánime, las partes decidieron no dar continuidad al contrato de comodato que habían celebrado veinte (20) años atrás.

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

CONSIDERACIONES

Dentro 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, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, en la norma 10. Propiedades, planta y equipo del Capítulo I. Activos, 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. (...)

10.4. Baja en cuentas

31. 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 otra 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, anexo a la Resolución 139 de 2015 y sus modificaciones, en la descripción de la cuenta 3268-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN, establece que “Representa el valor neto del impacto en el patrimonio de las empresas por la transición al nuevo marco de regulación, por efecto de, entre otras, las siguientes operaciones: incorporación o retiro de bienes, derechos y obligaciones; ajustes del valor de los activos y pasivos; y reclasificación de otras partidas patrimoniales. Lo anterior, cuando de acuerdo con el instructivo de transición, se deba afectar esta cuenta.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas se concluye que, de acuerdo a la norma de propiedades, planta y equipo, 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 y sus modificaciones, un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja en cuentas cuando no cumpla con los requisitos establecidos para que se reconozca como tal, es decir, cuando se dispone o no se espera obtener beneficios económicos futuros. Por lo tanto, teniendo en cuenta la decisión tomada por la Lotería de Bogotá y la Subred Integrada de Servicios de Salud Centro Oriente, en torno a la devolución del bien, esta última deberá proceder a la baja en cuentas del terreno con un crédito en la subcuenta 160505-Terrenos de propiedad de terceros de la cuenta 1605-TERRENOS, un débito en la subcuenta 542490-Otras subvenciones de la cuenta 5424-SUBVENCIONES y, si existiere saldo, un débito en la subcuenta 169501-Terrenos de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO EN PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR).

CONCEPTO No. 20182000062991 DEL 05-12-2018

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público.
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Otros activos Otros gastos
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los bienes entregados en comodato a una entidad de gobierno.

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno.
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Otros pasivos Ingreso por transferencias y subvenciones
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los bienes recibidos en comodato de parte de una empresa.

Doctor
ANTONIO ARISTIZABAL GÓMEZ
Contador Público
E.S.E. Hospital Santa Ana de los Caballeros
Ansermanuevo- Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550004552-2, del día 9 de noviembre de 2018, en la cual solicita lo siguiente:

“(…) El Hospital Santa Ana de los Caballeros ESE del Municipio de Ansermanuevo Valle del Cauca..., como comodante cedió al Municipio de Ansermanuevo, ..., comodatario, un vehículo para uso administrativo, transfiriendo sustancialmente riesgos y beneficios económicos futuros o del potencial de servicios del 100% y en la transferencia del activo no se han impuesto condiciones contractuales.

La ESE también cedió al cuerpo de Bomberos Voluntarios de Ansermanuevo, una ambulancia, transfiriendo sustancialmente riesgos y beneficios económicos futuros o del

potencial de servicios del 100% y en la transferencia del activo no se han impuesto condiciones contractuales.

Para el reconocimiento contable se utilizó la cuenta 542490 Otras Subvenciones, de la cuenta 5424 Subvenciones.

En una capacitación realizada por la CGN, consulté la inquietud a un asesor obteniendo como respuesta que se debía reconocer en la cuenta 5890 gastos diversos.

Le solicito de forma muy comedida y respetuosa, orientación de un concepto que me permita identificar realmente, cual es el procedimiento contable a realizar para el reconocimiento de los activos cedidos por parte de la ESE.”

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

CONSIDERACIONES

- Generales

El Título XXIX del Código Civil establece el contexto legal de los comodatos así:

“DEL COMODATO O PRÉSTAMO DE USO

ARTICULO 2200. <DEFINICION Y PERFECCIONAMIENTO DEL COMODATO O PRETALO DE USO. El comodato o préstamo de uso es un contrato en que la una de las partes entrega a la otra gratuitamente una especie mueble o raíz, para que haga uso de ella, y con cargo de restituir la misma especie después de terminar el uso.

Este contrato no se perfecciona sino por la tradición de la cosa.

ARTICULO 2201. <DERECHOS DEL COMODANTE>, El comodante conserva sobre la cosa prestada todos los derechos que antes tenía, pero no su ejercicio, en cuanto fuere incompatible con el uso concedido al comodatario.

ARTICULO 2202. <LIMITACIONES DEL COMODATARIO>. El comodatario no puede emplear la cosa sino en el uso convenido, o falta de convención en el uso ordinario de las de su clase.

En el caso de contravención podrá el comodante exigir la reparación de todo perjuicio, y la restitución inmediata, aun cuando para la restitución se haya estipulado plazo.

ARTÍCULO 2203. <RESPONSABILIDAD DEL COMODATARIO EN EL CUIDADO DE LA COSA>. El comodatario es obligado a emplear el mayor cuidado en la conservación de la cosa, y responde hasta de la culpa levísima.

Es, por tanto, responsable de todo deterioro que no provenga de la naturaleza o del uso legítimo de la cosa: y si este deterioro es tal, que la cosa no sea ya susceptible de emplearse en su uso ordinario podrá el comodante exigir el precio anterior de la cosa, abandonando su propiedad al comodatario.

Pero no es responsable de caso fortuito, si no es:

1. Cuando ha empleado la cosa en un uso indebido, o ha demorado su restitución, a menos de aparecer o probarse que el deterioro o pérdida por el caso fortuito habría sobrevenido igualmente sin el uso ilegítimo o la mora.
2. Cuando el caso fortuito ha sobrevenido por culpa suya, aunque levísima.
3. Cuando en la alternativa de salvar de un accidente la cosa prestada o la suya, ha preferido deliberadamente la suya.
- 4, Cuando expresamente se ha hecho responsable de casos fortuitos.” (Subrayado fuera de texto)

- 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 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. (...)

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. ... (...)

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

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

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

“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. (...)

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, incluye las siguientes cuentas:

"5890 - GASTOS DIVERSOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos originados en el desarrollo de actividades ordinarias que no se encuentran clasificadas en las otras cuentas.

8347 - BIENES ENTREGADOS A TERCEROS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los bienes entregados a terceros que no implican el traslado legal de la propiedad y sobre los cuales se requiere llevar a cabo procesos de seguimiento y control. (...)

8915 - DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR)

DESCRIPCIÓN

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

- Marco Normativo para Entidades de Gobierno

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, señala:

"6.1.1 Activos

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

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use

para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. (...)

El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo son el potencial que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad que tiene un recurso para reducir los flujos futuros de salida de efectivo...

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

6.2. Reconocimiento de los elementos en los estados financieros

Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación, en el estado de situación financiera o en el estado de resultados, de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, costo o gasto, que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de beneficios económicos o potencial de servicio asociado y que tenga un valor que se pueda medir con fiabilidad." (Subrayados fuera de texto)

A su vez, las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, emitidas por la Contaduría General de la Nación mediante Resolución N° 533 de 2015 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 entidad para la

producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable. (...)

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. 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 significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada la facultad legal que esta tenga para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno.

2. 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.

3. Un ingreso de una transacción sin contraprestación se reconocerá cuando: a) la entidad tenga el control sobre el activo, b) sea probable que fluyan, a la entidad, beneficios económicos futuros o potencial de servicio asociados con el activo; y c) el valor del activo pueda ser medido con fiabilidad. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones incluye las siguientes cuentas:

“4428 - OTRAS TRANSFERENCIAS DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos obtenidos por la entidad, originados en recursos recibidos sin contraprestación, los cuales no se encuentran clasificados en otras cuentas. (...)”

CONCLUSIONES

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

En desarrollo de un contrato de comodato, corresponde a las entidades participantes (comodante y comodataria) realizar de manera integral juicios profesionales para establecer la esencia económica subyacente de la transacción, independientemente de su forma legal, evaluando para ello, entre otros aspectos, el objeto del contrato, la intención de las partes, el alcance de lo pactado y las obligaciones complementarias asumidas en cada caso, para establecer el procedimiento contable adecuado y garantizar el reconocimiento del recurso controlado.

Para el caso particular de su consulta, en la cual menciona que, la E.S.E. Hospital Santa Ana de los Caballeros mediante un contrato de comodato transfiere sustancialmente los riesgos y beneficios económicos futuros del activo a la entidad de gobierno comodataria, y que no se han impuesto condiciones contractuales que impliquen la devolución del bien, entonces la comodante, siendo una empresa pública, debe desincorporar el activo de su situación financiera, si dicha transferencia se da por un periodo sustancial de la vida económica del bien, debitando las cuentas y subcuentas que correspondan a la depreciación acumulada y al deterioro acumulado, y acreditando la subcuenta y cuenta que identifique el bien trasladado, la diferencia se registra debitando la subcuenta 589029 - Bienes entregados sin contraprestación a entidades de gobierno, de la cuenta 5890 - GASTOS DIVERSOS, toda vez que la comodataria es una entidad de gobierno.

Cuando la comodante retire el activo entregado, adicionalmente debe controlarlo en cuentas de orden deudoras, para lo cual debitará la subcuenta 834704 - Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347 - BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y acreditará la subcuenta 891518 - Bienes entregados a terceros, de la cuenta 8915 - DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Por su parte, la comodataria, siendo una entidad de gobierno del ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, debe incorporar el activo en su situación financiera mediante un débito en la subcuenta y cuenta de propiedades, planta y equipo que corresponda a la naturaleza y el uso previsto para el bien, al tiempo en que reconoce un ingreso mediante un crédito en la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Si la transferencia del bien se da por un periodo no sustancial de la vida económica del activo, la empresa comodante debe mantenerlo reconocido en su situación financiera, en la subcuenta y cuenta de origen, y revelar el hecho en las notas a los estados financieros. La entidad comodataria, al ser una entidad de gobierno sujeta al ámbito de aplicación del

Régimen de Contabilidad Pública, también debe revelar el hecho económico en las notas de sus estados financieros.

CONCEPTO No. 20182000076571 DEL 28-12-2018

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Reconocimiento de una donación de bicicletas recibidas, y su tratamiento en el convenio interadministrativo firmado con el Centro de Diagnóstico del Valle LTDA.

Doctora
MARTHA PIRABAN
Profesional Especialización - Contabilidad
Metro Cali S.A.
Correo electrónico: mcpiraban@matrocali.gov.co
Cali, Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con N° 2018550004601-2, el día 14 de noviembre de 2018, mediante la cual solicita concepto frente al reconocimiento de los hechos derivados del proyecto de implementación del sistema de Bicicletas Públicas de Cali, en el cual, Metro Cali S.A. realizó un proyecto piloto con el objetivo de “contribuir a mejorar las condiciones de movilidad de la comunidad universitaria usuaria del Sistema de Transporte Masivo MIO, incentivando el uso de la bicicleta como medio alternativo de transporte”.

Con el ánimo de apoyar el desarrollo de este proyecto, Bavaria S.A. realizó una donación de 100 bicicletas por un valor total de \$62.640.000 a Metro Cali S.A.

Por otra parte, Metro Cali S.A. efectuó un convenio interadministrativo con el Centro de Diagnóstico del Valle LTDA cuyo objeto es aunar esfuerzos, técnicos, administrativos y financieros para la implementación del sistema de bicicletas públicas, para lo cual, Metro

Cali S.A. entregó al Centro de Diagnóstico Automotor del Valle las 100 bicicletas recibidas en donación de la empresa BAVARIA S.A.

Frente a lo anteriormente Metro Cali S.A. consulta:

“1. ¿Cuáles serían los registros contables que debe efectuar Metro Cali S.A. para el registro de la donación de las 100 bicicletas, teniendo en cuenta que los activos, pasivos, ingresos y gastos relacionados con el proyecto SITM se registran en cuentas de orden y estos bienes no forman parte del patrimonio de la Sociedad toda vez que estos bienes estarán al servicio del SITM MIO?”

2. ¿Cuáles serían los registros contables que debe efectuar Metro Cali S.A. para la entrega de las bicicletas al CDAV LTDA?

3. ¿Cuáles serían los registros contables que debe efectuar el CDAV LTDA?”

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

CONSIDERACIONES

El Convenio Interadministrativo N° 001-2018 suscrito entre el Centro de Diagnóstico Automotor del Valle LTDA y Metro Cali S.A. que tiene el objeto de “Aunar esfuerzos técnicos, administrativos y financieros para la implementación del Sistema de bicicletas públicas contenido en el programa 2.1.2.: Movilidad en bicicleta del Plan de Desarrollo 2016 - 2019 “Cali progresa contigo””, señala:

CLÁUSULA TERCERA - OBLIGACIONES DEL CDAV LTDA.: para la etapa I: a) Diseñar e implementar el modelo de operación del plan piloto de bicicletas pública en el circuito de universidades. b) Gestionar con las entidades públicas o privadas con las que corresponda los espacios físicos necesarios para poner en marcha el plan piloto mencionado en el punto anterior. c) Aportar cuatro (4) bici-estacionamientos con capacidad de 30 bicicletas cada uno para la implementación del plan piloto en mención. d) Administrar, operar y poner en funcionamiento el plan piloto de Sistema de bicicleta pública en el circuito de universidades. PARÁGRAFO: La administración, operación y puesta en funcionamiento del Sistema de bicicleta pública abarca la realización de todas las actividades técnicas, administrativas, jurídicas y financieras necesarias para que el plan piloto de bicicleta pública en el circuito de universidades pueda estar en servicio. Para la etapa II: Coordinar activamente el proceso de estructuración técnica, legal y financiera del sistema de bicicleta pública para la zona sur en coordinación con las entidades públicas y/o privadas que se requieran para el desarrollo de esta etapa. Para la etapa III: Implementar el sistema de bicicleta pública en la zona sur,

en coordinación con Metro Cali S.A. y las entidades que conjuntamente con la Alcaldía se consideren pertinentes.

CLÁUSULA CUARTA - OBLIGACIONES DE METRO CALI S.A.: 1) Convocar al CDAV LTDA., a las mesas de trabajo que se realicen en razón de la implementación del Sistema de bicicletas públicas contenido en el programa 2.1.2.: Movilidad en bicicleta del Plan de Desarrollo 2016-2019 "Cali progresa contigo". 2) Aportar al CDAV LTDA., los estudios técnicos que se desarrollen por parte de METRO CALI S.A., y por los diferentes organismos que componen la Administración Municipal, para la implementación del Sistema de bicicletas públicas. 3) Desarrollar las actividades necesarias para obtener por parte de la Administración Municipal, para la implementación del Sistema de bicicletas públicas. 3) Desarrollar las actividades necesarias para obtener por parte de la Administración Municipal los actos administrativos a que haya lugar, por medio de los cuales se permita, autorice o concesionen los espacios públicos donde funcionará el sistema de bicicleta pública. 4) METRO CALI S.A., entregará al CDAV LTDA., cien (100) bicicletas para la implementación del Sistema de bicicletas públicas debidamente codificadas, las cuales hacen parte del contrato de donación No. 917.104.22.1.2018 suscrito entre METRO CALI S.A. Y BAVARIA S.A. 5) Suministrar el software por medio del cual se controlará la operación del plan piloto de bicicleta pública en el circuito de universidades.

CLÁUSULA QUINTA - OBLIGACIONES COMUNES: 1) Realizar las reuniones que se consideren necesarias para cumplir el objeto del presente Convenio y su alcance. 2) Coordinar las gestiones administrativas interinstitucionales necesarias para el adecuado desarrollo del objeto del presente Convenio. 3) Suscribir los otrosíes o anexos requeridos para la adecuada ejecución del objeto del presente convenio interadministrativo. 4) Designar un SUPERVISOR que realice seguimiento y control a que se cumplan el objeto, el alcance y las obligaciones contenidas en el presente convenio.

CLÁUSULA SEXTA - VALOR: Para todos los efectos legales, el Convenio tiene un valor total de DOSCIENTOS MILLONES DE PESOS M/CTE (\$200.000.000) discriminados así: I) Por el CDAV LTDA.: La suma de CIEN MILLONES DE PESOS M/CTE (\$100.000.000,00), representados en recursos en especie consistentes en: a) Cuatro (4) bici-estacionamientos. b) Implementación de estrategias de sensibilización para la puesta en marcha y correcto uso del Sistema de bicicletas públicas. C) Operación, mantenimiento y administración del plan piloto de bicicletas públicas en el circuito universidades. II) Por METRO CALI S.A.: La suma de CIEN MILLONES DE PESOS M/CTE (\$100.000.000), representado en recursos en especie consistentes en: a) Cien (100) bicicletas para la implementación del Sistema de bicicletas públicas. B) Software por medio del cual se controlará la operación del sistema del plan piloto del Sistema de bicicletas públicas en el circuito universidades. c) Estudios técnicos para la implementación del plan piloto de bicicletas públicas en el circuito

universidades. PARÁGRAFO PRIMERO - MANEJO DE LOS RECURSOS: Las partes acuerdan que los recursos destinados por ellas, tanto en dinero como en especie, para el desarrollo de las actividades necesarias para el cumplimiento del objeto y alcance de este convenio, serán administrados por el CDAV LTDA.

CLÁUSULA SÉPTIMA - SUPERVISIÓN: La supervisión, vigilancia y coordinación del presente convenio será ejercida por ambas partes. Esta función estará a cargo: Por parte del Metro Cali S.A., será ejercida por el Director de Planeación y por parte del CDAV, será ejercida por el Director de Convenios Interadministrativos. (...)

CLÁUSULA OCTAVA - PLAZO DE EJECUCIÓN DEL CONVENIO: El plazo para la ejecución del presente Convenio será desde su suscripción y hasta el 23 de diciembre del año 2019. (...)

CLÁUSULA DÉCIMA SEGUNDA - CAUSALES DE TERMINACIÓN: Son causales de terminación del presente convenio el vencimiento del plazo estipulado; no obstante, podrá terminarse en forma anticipada por cualquier de las siguientes razones: a) Por mutuo acuerdo, siempre que la determinación no implique renuncia a derechos causados o adquiridos a favor de las partes. b) Por el incumplimiento grave de las obligaciones a cargo de cualquiera de las partes que integran el presente convenio. c) En caso de sobrevenir motivos graves con posterioridad a su celebración, que determinen la inconveniencia para el interés público o para el cumplimiento de su objetivo. d) Cuando por razones de fuerza mayor o caso fortuito se haga imposible el cumplimiento de los objetivos propuestos. e) Por el cumplimiento anticipado del objeto del Convenio, conforme a la evaluación que realice la supervisión del presente convenio. PARÁGRAFO: En cualquiera de los eventos de terminación, se procederá a la liquidación del Convenio. (...)

CLÁUSULA DÉCIMA SEXTA - INDEMNIDAD: Las partes que suscriben el presente Convenio Interadministrativo, se mantendrán libres entre sí de cualquier daño o perjuicio originado en reclamaciones de terceros que se deriven de sus actuaciones o de sus contratistas, subcontratistas o dependientes.”

El Marco Conceptual para empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, en el numeral 6.1.1 define de los activos de la siguiente manera:

“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.” (Subrayado fuera del texto)

Así mismo, 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:

“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. (...)

10.2. Medición inicial

18. 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

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. (...)

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. (...)

2.2.2. Medición

12. Las subvenciones pueden ser monetarias y no monetarias. Las monetarias se medirán por el valor recibido. En caso de que la subvención se perciba en moneda extranjera, se aplicará lo señalado en la Norma de Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera. Por su parte, las subvenciones no monetarias se medirán por el valor razonable del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no es

factible obtener alguna de las anteriores mediciones, las subvenciones no monetarias se medirán por el valor en libros de la entidad que cede el recurso. El valor razonable y el costo de reposición se determinarán conforme a lo definido en el Marco Conceptual para estas bases de medición.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

Pregunta 1 y 2

En el momento en que Metro Cali S.A. recibe las bicicletas debe incorporarlas en su estado de situación financiera como Propiedades, planta y equipo, en atención a que estos bienes se destinan para un proyecto propio de la empresa, dentro del Sistema Integrado de Transporte Masivo. Para ello, Metro Cali aplicará lo dispuesto en la Norma de Subvenciones del Marco Normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, en cuanto al tratamiento de los activos recibidos en una operación sin contraprestación, reconociendo un débito en la subcuenta 167502-Terrestres de la cuenta 1675-EQUIPOS DE TRANSPORTE, TRACCIÓN Y ELEVACIÓN, y un crédito en la subcuenta 443004-Donaciones de la cuenta 4430-SUBVENCIONES, por el valor razonable del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición, valores que se determinarán conforme a lo definido en el Marco Conceptual para estas bases de medición, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones.

Por otra parte, si bien en el Convenio Interadministrativo celebrado entre Metro Cali y el Centro de Diagnóstico Automotor del Valle se establece que la administración, operación, y puesta en funcionamiento del plan piloto del Sistema de bicicleta pública en el circuito de universidades está a cargo de esta última, en razón a que el rol del CDAV está en función de colaborar con el proyecto de Metro Cali, antes que ejecutar un proyecto alterno bajo su cuenta y riesgo, por lo cual, Metro Cali deberá continuar reconociéndolas como activo, cumpliendo con lo dispuesto en la Norma de Propiedades, planta y equipo, del Marco Normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público.

Pregunta 3.

En atención a que Metro Cali no pierde el control de las bicicletas que se entregan para el desarrollo del plan piloto al Centro de Diagnóstico Automotor del Valle LTDA, este último únicamente reconocerá los bienes en cuentas de orden mediante un crédito en la subcuenta 930806-Bienes, de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS, y un débito en la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR EL CONTRARIO (DB).

CONCEPTO No. 20182000076811 DEL 28-12-2018

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	Registro contable para la incorporación de elementos sobrantes de propiedades, planta y equipo, como resultado de inventario físico.

Doctora

MARLESBY SOTELO PUERTO

Subdirector operativo con funciones de la Dirección Financiera

E.S.E. Hospital Universitario de la Samaritana

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550004741-2, del día 21 de noviembre de 2018, en la cual indica que la Entidad anualmente realiza inventarios selectivos en las diferentes áreas, sin embargo, se encuentra en proceso el levantamiento de un inventario físico de la totalidad de los elementos de propiedad de planta y equipo, de lo cual se ya se tienen resultados parciales por áreas con sobrantes y faltantes, por lo cual solicita:

“De acuerdo con lo establecido en el nuevo marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores y no captan ni administran ahorro del público, ¿cuál sería el procedimiento para la incorporación de los sobrantes que resulten de dicho inventario físico total, en el entendido que no se encuentre el soporte del ingreso de dicho bien, por ejemplo, el soporte de donación o la entrega en comodato?”

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

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014, 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. (...)

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 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 mismo. (...)

6.1.1 Activos

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

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexas a la Resolución N° 414 de 2014 y modificadas por la Resolución N° 607 de 2016, en el Capítulo I. Activos, señalan:

“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. (...)

10.4. Baja en cuentas

31. 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 de texto)

Las anteriores normas en el Capítulo VI. Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, indican:

“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. (...)” (Subrayado fuera de texto)

De igual manera, 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 las siguientes cuentas:

“3225 - RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de ser absorbido.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de la pérdida o 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 la utilidad o excedente del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su distribución.
- 2- El valor de la pérdida o déficit absorbido 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.

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. (...)

5890 - GASTOS DIVERSOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos originados en el desarrollo de actividades ordinarias que no se encuentran clasificadas en las otras cuentas. (...)

8315 - BIENES Y DERECHOS RETIRADOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los bienes retirados del servicio por destrucción o por encontrarse inservibles, así como los bienes totalmente depreciados, agotados o amortizados, los cuales han sido retirados del servicio por no encontrarse en condiciones de uso. También registra los derechos retirados por castigo que, a criterio de la empresa, requieren ser controlados. (...)

8915 - DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR)

DESCRIPCIÓN

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

La Resolución N° 663 de 2015, Por la cual se modifica la Resolución N° 414 de 2014, señala:

“**ARTÍCULO 2°.** Modifíquese el artículo 3° de la Resolución N° 414 de 2014, el cual quedará así:

ARTÍCULO 3°. Cronograma. El cronograma de aplicación del Marco normativo anexo a la presente Resolución, comprende tres periodos: preparación obligatoria, transición y aplicación. (...)

Parágrafo 1. Las empresas que conforman el Sistema General de Seguridad Social en Salud (SGSSS), podrán aplicar el Marco normativo anexo a la presente Resolución, de conformidad con el siguiente cronograma:

Período de transición: es el comprendido entre el 1° de enero y el 31 de diciembre de 2016. Durante este período, las empresas que conforman el SGSSS seguirán utilizando, para todos los efectos legales, el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública. De manera simultánea, prepararán información de acuerdo con el nuevo marco normativo a fin de obtener información financiera que pueda ser utilizada con propósitos comparativos en los estados financieros en los que se aplique por primera vez el marco referido.

Al 1° 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 1° de enero y el 31 de diciembre de 2017. En este período, la contabilidad se llevará, para todos los efectos, bajo el nuevo marco normativo.

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 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.
- c. 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.
- 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.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Instructivo número 002 de 2014, emitido por la CGN indica en el numeral 1.1. Activos,

“1.1.9 Propiedades, planta y equipo

De acuerdo con el nuevo Marco Normativo, las propiedades, planta y equipo son activos tangibles empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes; para la prestación de servicios; para propósitos administrativos y, en el caso de bienes muebles, para generar ingresos producto de su arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no están disponibles para la venta y se espera usarlos durante más de un periodo contable. (...)

Para efectos de la transición, téngase en cuenta que, a 31 de diciembre de 2014, estas partidas pueden encontrarse en el grupo de Propiedades, planta y equipo. No obstante, las empresas deben analizar, entre otros, los conceptos registrados en las cuentas de Bienes de Beneficio y Uso Público, Bienes Históricos y Culturales, Bienes Entregados a Terceros, Bienes Recibidos en Dación de Pago, Bienes Recibidos en Custodia, Bienes Recibidos de

Terceros, con el fin de determinar cuáles de estas partidas cumplen con los criterios para ser reconocidas como propiedades, planta y equipo.

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

- a) Identificar y clasificar la propiedad, planta y equipo por su naturaleza, como terrenos, maquinaria y equipo, plantas productoras, o muebles y enseres, entre otros. Para tal efecto, se tendrán en cuenta las propiedades, planta y equipo que surjan de contratos de arrendamiento financiero.
- b) Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, las provisiones de propiedades, planta y equipo reconocidas a 31 de diciembre de 2014 afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- c) Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, las valorizaciones de propiedades, planta y equipo reconocidas a 31 de diciembre de 2014 afectando directamente el patrimonio en la cuenta Superávit por Valorizaciones.
- d) Medir cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo utilizando alguna de las siguientes alternativas:
 - i. Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; para lo cual, realizará las siguientes acciones: (...)
 - ii. Al valor de mercado o al costo de reposición depreciado determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. (...)
 - iii. Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor razonable o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco Normativo. (...) (Subrayado fuera de texto)

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, señala:

“ARTÍCULO 1°. 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 quedara como se indica en el anexo de la presente Resolución. (...)

ARTÍCULO 5. Cronograma. El cronograma de aplicación del Procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a la presente Resolución, es el 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 parágrafo 1 del artículo 3° 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 1° de enero y el 31 de diciembre de 2017. De igual manera, presentaran 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.” (Subrayado fuera de texto)

Por ello, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a la Resolución N° 193 de 2016, indica:

“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; (...)

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 acuerdo a las consideraciones expuestas anteriormente, es relevante mencionar que, al realizar la elaboración y presentación de la información financiera de la Entidad, ésta debe tener en cuenta el Marco conceptual contenido en el anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, a fin de realizar una representación fiel de la situación actual de la Entidad, ello por medio del reconocimiento de todos los hechos económicos que tuvieron realización y de acuerdo a su esencia económica.

Ahora bien, teniendo en cuenta que la E.S.E. Hospital Universitario de la Samaritana, se acogió a la aplicación de la Resolución N° 663 de 2015, para realizar la aplicación del Marco Normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014 a partir del 1° de enero de 2017 para todos los efectos, la Entidad debió reconocer en los saldos iniciales las propiedades, planta y equipo, de acuerdo a lo indicado en el Instructivo N° 002 de 2014 de la CGN, el cual en primera instancia determina que es necesario identificar y clasificar aquellos bienes que pueden reconocerse como propiedades, planta y equipo, para poder realizar su medición al 31 de diciembre anterior a la fecha de determinación de los saldos. Igualmente, al determinar los saldos iniciales al 1 de enero de 2016, se debió efectuar la clasificación con base en el Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución N° 139 de 2015 y sus modificaciones.

Por lo anterior, y en concordancia con las indicaciones del Instructivo N° 002 de 2014, los nuevos elementos que se debían incorporar a propiedades, planta y equipos se reconocerían debitando la subcuenta y cuenta correspondiente al tipo de bien del grupo 16 - PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y acreditando la subcuenta 326806 - Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 3268 - IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN.

El reconocimiento indicado anteriormente se debe aplicar a las propiedades, planta y equipo en el momento de aplicación del Instructivo, pero se aclara que para la situación descrita en la consulta, la Empresa la debe tratar como corrección de errores de periodos anteriores, de acuerdo al Marco Normativo de la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, a efectos de corregir las omisiones evidenciadas en la correcta incorporación de las propiedades, planta y equipo al momento de generar los saldos iniciales en el Estado de Situación Financiera de Apertura, bajo los criterios establecidos en ese marco normativo. Para ello, la Entidad deberá realizar la corrección en el periodo actual, sea o no material, afectando las partidas de activos, pasivos o patrimonio, que se hayan visto impactadas, 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 corriente en que se subsana la omisión, para el caso de errores de periodos anteriores.

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

Para la información afectada por los errores materiales se reexpresará de forma comparativa en los estados financieros desde el periodo más antiguo para el que se presente información, a fin de presentar la información como si los errores no se hubieran cometido nunca, esta reexpresión se efectuará únicamente a nivel de presentación en los estados financieros y no generará registros en los periodos anteriores.

Para el caso coyuntural en que se ha suscitado un cambio normativo, el período más antiguo no podrá ser anterior al 31 de diciembre de 2016, si se advierte que el Marco Normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014 empezó a regir a partir de enero 1 de 2016 para quienes les era viable acogerse a la modificación del cronograma de que trata la Resolución N° 663 de 2015.

Si el error es descubierto antes de la fecha de autorización para la publicación de los estados financieros, la Entidad efectuará el registro contable y ajuste de la información a que haya lugar, a fin de realizar una representación fiel de los hechos económicos que en principio originaron el error, de acuerdo con las políticas contables adoptadas por la Entidad para el tratamiento de estos hechos, en consonancia con el Marco Normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones.

Cabe anotar, que la E.S.E. debe adelantar permanentemente, en aspectos relacionados con la depuración contable permanente y sostenible, con base en lo dispuesto en el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, incorporado en los procedimientos transversales del Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 193 de 2016, como lo establece el numeral 3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible, emitido mediante dicha Resolución.

Ver otros conceptos relacionados en esta clasificación:

Concepto No. 20182000026411 del 04-05-2018

20182000058241 del 14-11-2018

20182000064121 del 07-12-2018

3.8 OTROS ACTIVOS - PROPIEDADES DE INVERSIÓN

Ver otros conceptos relacionados en esta clasificación:

Concepto No. 20182000026411 del 04-05-2018

20182000058241 DEL 14-11-2018

3.9 OTROS ACTIVOS - ACTIVOS INTANGIBLES

No se profirió doctrina sobre este acápite.

3.10 OTROS ACTIVOS - ACTIVOS BIOLÓGICOS

No se profirió doctrina sobre este acápite.

3.11 OTROS ACTIVOS

CONCEPTO No. 20182000000331 DEL 11-01-2018

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	Depreciación de las propiedades de inversión y libros oficiales de contabilidad.

Doctor

MANUEL ANTONIO MORALES AMADO

Profesional Grado IV

Lotería de Bogotá

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2017550005321-2, del 06 de diciembre de 2017, en la cual manifiesta lo siguiente:

“Los parqueaderos o estacionamientos que se encuentran dentro de un edificio y que se encuentran clasificados contablemente como propiedades de inversión, están sujetos a depreciación.

Me pueden informar sobre si la C.G.N. ya se pronunció, sobre si se deben llevar libros oficiales de contabilidad bajo la Resolución 414 de 2014”.

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

CONSIDERACIONES

Los numerales 11.1. Reconocimiento de propiedades de inversión y 11.3 Medición posterior, correspondientes a las normas 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, señalan:

“11. PROPIEDADES DE INVERSIÓN

11.1. Reconocimiento

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.
2. Los terrenos sobre los que se construyan las propiedades de inversión se reconocerán por separado.
3. Cuando una parte de una propiedad se use para obtener rentas o plusvalías, y la otra parte se use en la producción o venta de bienes o servicios, o para fines administrativos, la empresa las contabilizará por separado siempre que estas partes puedan ser vendidas o colocadas en arrendamiento financiero, separadamente. Si no fuera así, la propiedad

únicamente se clasificará como propiedad de inversión cuando se utilice una porción insignificante de ella para la producción o venta de bienes o servicios, o para fines administrativos.

4. Las adiciones y mejoras efectuadas a una propiedad de inversión 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, el mantenimiento y las reparaciones de las propiedades de inversión se reconocerán como gasto en el resultado del periodo. El mantenimiento y las reparaciones son erogaciones en que incurre la empresa con el fin de conservar o recuperar la capacidad normal de uso del activo. (...)

11.3. Medición posterior

14. 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”

En relación con los libros oficiales de contabilidad, debe tenerse en cuenta que la Resolución 525 del 13 de septiembre de 2016, señala:

“ARTÍCULO 2º. Cronograma. Las empresas bajo el ámbito de la Resolución No. 743 de 2013 y sus modificaciones y de la Resolución No. 414 de 2014 y sus modificaciones implementarán la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable a partir de la fecha de publicación de la presente Resolución. Por su parte, las entidades de gobierno bajo el ámbito de la Resolución No. 533 de 2015 y sus modificaciones implementaran la citada norma a partir del 1º de enero de 2017.

Parágrafo Único. Las empresas que conforman el Sistema General de Seguridad Social en Salud (SGSSS), que optaron por aplicar el cronograma previsto en el parágrafo 1º del artículo 3º de la Resolución No. 663 de 2015, por la cual se modificó la Resolución No. 414 de 2014, implementarán la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable a partir del 1º de enero de 2017. (...)

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.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Los activos que cumplan los criterios para clasificarse como propiedades de inversión, están sujetos a depreciación, de acuerdo con lo establecido en el numeral 11.3. Medición posterior, mediante el cual se establece que 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.

De conformidad con lo establecido en el Proceso Contable y Sistema Documental Contable anexo a la Resolución 525 de 2016, es imperativo que las Empresas sujetas al ámbito de aplicación del marco normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, lleven libros oficiales de contabilidad.

CONCEPTO No. 20182000002031 DEL 02-02-2018

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 posterior del terreno de una Propiedad de Inversión.

Doctora
ELVIA GOMEZ OTERO

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

461

Contadora
Televisión Regional del Oriente Ltda.
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2018550000200-2 del 23 de enero de 2018, mediante la cual consulta el procedimiento contable para registrar el mayor valor por el avalúo practicado a un terreno que se encuentra reconocido como Propiedades de Inversión-terrenos.

CONSIDERACIONES

La entidad Televisión Regional del Oriente Ltda., es una entidad que debe aplicar las Normas expedidas para las Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, incorporadas al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones.

Es así como el Marco conceptual de dicha normativa en relación con la Medición de los elementos que componen los estados financieros señala:

“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.

Los criterios de medición de los elementos de los estados financieros son los siguientes:

Costo: según este criterio, los activos se miden por el efectivo y otros cargos pagados o por pagar para la adquisición, formación y colocación de los bienes en condiciones de utilización o enajenación. Los pasivos se registran por el valor de los productos o servicios recibidos o por el efectivo y equivalentes al efectivo que se espera pagar para satisfacer el

correspondiente pasivo en el curso normal de la operación. En algunas circunstancias, el costo corresponderá al valor razonable de una partida, esto sucederá, cuando se adquieran activos a precios de mercado. (...)”

De otra parte la Norma de Propiedades de Inversión determina que se reconocerán en este grupo,

- “1. 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.
2. Los terrenos sobre los que se construyan las propiedades de inversión se reconocerán por separado. (...)

11.2. Medición inicial

6. Las propiedades de inversión se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, el precio de adquisición, los impuestos por traspaso de la propiedad, los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades de inversión, los costos de los suministros empleados en la construcción, los costos de preparación del lugar para su ubicación física, los honorarios profesionales por servicios legales y todos los costos necesarios para dejar la propiedad en las condiciones de operación previstas por la administración de la empresa.(...)

11.3. Medición posterior

14. 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.”
(Subrayados fuera de texto)

Según lo señalado en el párrafo anterior, debemos referirnos a la Norma de Propiedades, planta y equipo, que en relación con la depreciación señala:

- “20. 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 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.”

De otra parte, cuando la entidad ha omitido incorporar en períodos anteriores información financiera que se encontraba disponible a la fecha de producción de los estados financieros, aplicará la Norma de Políticas contables, Cambios en las estimaciones contables y Corrección de errores, que 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.
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...” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas nos permitimos señalar:

De conformidad con la Norma de Propiedades de Inversión, para el reconocimiento e incorporación inicial de esta clase de activos la Empresa aplicará el criterio de Medición del Costo según el cual, los activos se miden por el efectivo y otros cargos pagados o por pagar para la adquisición, formación y colocación de los bienes en condiciones de utilización o enajenación, criterio que se mantiene mientras se tenga el control del activo, razón por la cual en la medición posterior, las propiedades de inversión se medirán al costo menos la depreciación acumulada, menos el deterioro cuando se presenten indicios de la pérdida del valor de los activos.

Ahora bien, como la propiedad de inversión a que se refiere en la consulta es un terreno, este no es objeto de cálculo de depreciación, e igualmente como la medición posterior se mantiene al costo, no es posible ajustar el valor inicial y se mantendrá por el valor inicialmente reconocido.

No obstante, los avalúos técnicos podrían ser instrumento para efectos de determinar el valor recuperable de las Propiedades de Inversión, cuando estas presenten indicios de deterioro, de conformidad con lo estipulado en la norma de deterioro del valor de los activos, dado que con los avalúos técnicos, dependiendo de la metodología utilizada se pueden 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.

Por lo tanto, 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 5355-DETERIORO DE PROPIEDADES DE INVERSIÓN y se acreditará la subcuenta respectiva de la cuenta 1953-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES DE INVERSIÓN; 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 1953-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES DE INVERSIÓN y acreditando la subcuenta 483010 Propiedades de Inversión, 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.

Igualmente, deberá analizarse si la situación planteada corresponde a que el avalúo fue realizado con anterioridad al proceso de determinación del Estado de Situación Financiera de Apertura y el valor del terreno en su momento no fue ajustado al incorporarlo, evento en el cual aplicará la Norma de Políticas contables, Cambios en las estimaciones contables y Corrección de errores.

En este caso, procede realizar un ajuste 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 1951-PROPIEDADES DE INVERSIÓN, y acreditando 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.

CONCEPTO No. 20182000037141 DEL 31-07-2018

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 los aportes a un patrimonio autónomo constituido para desarrollar un proyecto de vivienda de interés prioritaria para ahorradores, en el que participa el Municipio de Villavicencio, Villavivienda EICE y un constructor privado.

Doctora
NAYIBE PARRA ROJAS
Contadora
Empresa de Vivienda de Villavicencio VILLAVIVIENDA
Villavicencio - Meta

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550002608-2 de junio 20 de 2018, mediante la cual solicita un concepto respecto del tratamiento contable para reconocer las transacciones a cargo una unión temporal constituido por el Municipio de Villavicencio, Villavivienda y un constructor privado, donde también se ha constituido un patrimonio autónomo al que Villavivienda entrega predios y el Municipio aporta recursos financieros.

Al respecto se consulta lo siguiente:

1. Villavivienda puede utilizar la subcuenta 1926-fiducia Mercantil-Constitución de patrimonio autónomo con crédito a la cuenta 1510 mercancías en existencia por el terreno que aporta? o ¿Cuál debe ser el tratamiento contable de Villavivienda para el patrimonio contable?
2. ¿Es posible que el constructor maneje toda la parte contable de la ejecución siendo él quien va a solicitar la devolución del IVA o se debe llevar los registros contables en cabeza de la Unión Temporal?

CONSIDERACIONES

1. RESPECTO DEL CONTRATO DE FIDUCIA MERCANTIL

El artículo 7o de la ley 80 de 1993 (Estatuto General de Contratación de la Administración Pública) definió los consorcios y las uniones temporales así:

“Consortio: Cuando dos o más personas en forma conjunta presentan una misma propuesta para la adjudicación, celebración y ejecución de un contrato, respondiendo solidariamente por todas y cada una de las obligaciones derivadas de la propuesta y del contrato. En consecuencia, las actuaciones, hechos y omisiones que se presenten en desarrollo de la propuesta y del contrato, afectarán a todos los miembros que lo conforman.

Unión Temporal: Cuando dos o más personas en forma conjunta presentan una misma propuesta para la adjudicación, celebración y ejecución de un contrato, respondiendo solidariamente por el cumplimiento total de la propuesta y del objeto contratado, pero las sanciones por el incumplimiento de las obligaciones derivadas de la propuesta y del contrato se impondrán de acuerdo con la participación en la ejecución de cada uno de los miembros de la unión temporal.

PARAGRAFO 1o. Los proponentes indicarán si su participación es a título de consorcio o unión temporal y, en este último caso, señalarán los términos y extensión de la participación en la propuesta y en su ejecución, los cuales no podrán ser modificados sin el consentimiento previo de la entidad estatal contratante.

Los miembros del consorcio y de la unión temporal deberán designar la persona que, para todos los efectos, representará el consorcio o unión temporal y señalarán las reglas básicas que regulen las relaciones entre ellos y su responsabilidad”. (Subrayados fuera de texto)

La Superintendencia Financiera, mediante concepto 2009025480-001 16 de junio de 2009, en referencia al fideicomitente y la vinculación de terceros, concluyó:

“Síntesis. Fideicomitente es aquella persona que constituye el respectivo negocio fiduciario, bien sea mediante la simple entrega de bienes (Encargo Fiduciario) o a través de la transferencia de dominio de los mismos (Fiducia Mercantil). Algunas de las modalidades de negocios fiduciarios permiten la vinculación de terceros sin que por tal hecho dichos terceros adquieran la calidad de fideicomitentes, por lo que resulta necesario que en cada caso particular se haga el análisis de la estructura contractual, con el fin de determinar la calidad en que cada sujeto interviene y el marco de derechos y obligaciones que se ha previsto; tal es el caso de los proyectos inmobiliarios y de las concesiones.

Sobre el particular, este Despacho considera necesario efectuar las siguientes observaciones:

Sea lo primero precisar que de la definición contenida en el artículo 1226 del Código de Comercio se infiere que en esencia los elementos distintivos de la Fiducia Mercantil son: (i) la transferencia o tradición real y efectiva de bienes del patrimonio del fideicomitente o Constituyente al fiduciario, y (ii) la afectación del patrimonio autónomo que con tal transferencia se produce, a una finalidad específica. Por lo anterior, debe tenerse en cuenta que, si nos referimos al contrato de fiducia mercantil, debemos considerar fideicomitente a la persona que transfiere al fiduciario (Sociedad Fiduciaria legalmente constituida) uno o más bienes de su patrimonio.” (Subrayado fuera de texto)

Igualmente, el Consejo de Estado, a través de la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera, Consejero ponente: Mauricio Fajardo Gómez, mediante radicado 25000232600019970392801 (20.529) del 25 de septiembre 2013, señaló:

“En relación con las Uniones Temporales y los Consorcios, figuras descritas en el artículo 7 de la Ley 80 y autorizadas expresamente en el artículo 6 de ese mismo estatuto para “(...)

celebrar contratos con las entidades estatales (...)", cabe señalar que resulta evidente que se trata de agrupaciones de contratistas u organizaciones empresariales que no configuran una persona jurídica nueva e independiente respecto de los miembros que las integran. En ese sentido, tanto la jurisprudencia del Consejo de Estado como la de la Corte Constitucional han señalado, de manera uniforme y reiterada, que el consorcio o la unión temporal que se conformen con el propósito de presentar conjuntamente una misma propuesta para la adjudicación, celebración y ejecución de un contrato con una entidad estatal, no constituyen una persona jurídica diferente de sus miembros individualmente considerados; así pues, la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado ha expresado que "[E]l consorcio es entonces una forma no societaria de relación o de vinculación de actividades e intereses entre distintas personas que no genera otra persona jurídica, con miras a obtener la adjudicación, celebración y ejecución de contratos, regida por las condiciones que tienen a bien acordar los participantes del consorcio, y por tanto, correspondiente al ámbito de actividad e iniciativa privada, no obstante la responsabilidad solidaria y la penal establecidas en la ley (arts. 7º y 52, ley 80 de 1993)" (Consejo de Estado, Sala de Consulta y Servicio Civil, Concepto de 30 de enero de 1997, radicación número 942). (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, la Corte Constitucional, en sentencia C-414 del 22 de septiembre de 1994, por medio de la cual declaró exequible el parágrafo 2o. del artículo 7o. de la Ley 80 de 1993, afirmó que los consorcios no constituyen personas jurídicas y que su representación conjunta tiene lugar para efectos de la adjudicación, de la celebración y de la ejecución de los correspondientes contratos. No ofrece, entonces, discusión alguna el hecho de que tanto los consorcios como las uniones temporales carecen de personalidad jurídica diferente de aquella que acompaña a las personas naturales y/o morales que los integran.

Por lo anterior, en cuanto los consorcios y las uniones temporales carecen de personalidad jurídica propia e independiente, en otras oportunidades la Sala ha concluido que tampoco pueden comparecer en proceso ante autoridades judiciales, en virtud de lo prescrito en el artículo 44 del Código de Procedimiento Civil, entendiéndose así que son las personas naturales y/o jurídicas que los integran las verdaderas titulares de la capacidad para actuar como sujetos procesales.(Consejo de Estado, Sección Tercera, auto del 7 de diciembre de 2005; Consejero ponente: Alier Hernández Enríquez; Radicación: 27.651)" (Subrayados fuera de texto)

De otro lado, el decreto nacional 1625 de 2016, mediante el cual se expidió el Decreto Único Reglamentario en materia tributaria, en el Artículo 1.6.1.4.8, respecto de la obligación de expedir facturas a cargo de los consorcios y uniones temporales, se dispone lo siguiente:

"Artículo 1.6.1.4.8. Facturación de consorcios y uniones temporales. Sin perjuicio de la obligación de registrar y declarar de manera independiente los ingresos, costos y

deducciones que incumben a los miembros del consorcio o unión temporal, para efectos del cumplimiento de la obligación formal de expedir factura, existirá la opción de que tales consorcios o uniones temporales lo hagan a nombre propio y en representación de sus miembros, o en forma separada o conjunta cada uno de los miembros de consorcio o unión temporal.

Cuando la facturación la efectúe el consorcio o unión temporal bajo su propio NIT, esta, además de señalar el porcentaje o valor del ingreso que corresponda a cada uno de los miembros del consorcio o unión temporal, indicará el nombre o razón social y el NIT de cada uno de ellos. Estas facturas deberán cumplir los requisitos señalados en las disposiciones legales y reglamentarias. (...) (Subrayado fuera de texto)

En las cláusulas acordadas en el contrato mediante el cual se constituyó la Unión Temporal, entre ABC, se acordó lo siguiente:

“SEGUNDA.OBJETO. El objeto es la presentación de la propuesta y el desarrollo del PROGRAMA DE VIVIENDA DE INTERES PRIORITARIO PARA AHORRADORES llevado a cabo por la FIDUCIARIA BOGOTA S.A. TERCERA. ALCANCE. El proyecto contará con un número de hasta 1.000, unidades de vivienda, modificables de ser necesario al momento de la concertación del proyecto a presentar ante la Fiduciaria en el marco del programa de las 3.459, para ahorradores que adelanta el Ministerio de Vivienda. Ciudad y Territorio. CUARTA- REPRESENTACION LEGAL- Las partes de común acuerdo deciden nombrar como representante legal de la Unión Temporal a la EMPRESA INDUSTRIAL Y COMERCIAL DEL MUNICIPIO DE VILLAVICENCIO “VILLAVIVIENDA”, representada por su actual Gerente GABRIEL FELIPE SUESCUN TORRES, (...) PARAGRAFO: la Unión Temporal que se constituye, únicamente podrá constituir garantías reales o personales respecto de sus propias obligaciones, por lo tanto en ningún caso podrá constituirse en avalista, fiador de obligaciones de terceros así como obligaciones adquiridas a título personal e individual ajenas a la UNION TEMPORAL.” (Subrayados fuera de texto)

Respecto de la participación de cada integrante de la Unión temporal, en las viviendas a construir, se acordó lo siguiente:

“(…) SEXTA. PARTICIPACION. Sobre de 1.000 Viviendas, cada unidad de ellas por valor de setenta (70) SMLMV, para un total de 70.000 SMLMV, habrá una participación representada en salarios mínimos y en un porcentaje, así: 1. VILLAVIVIENDA: Le corresponden Veintiocho (28) SMLMV por cada unidad de vivienda para un total de 28.000 SMLMV o un total del 40%. EL MUNICIPIO DE VILLAVICENCIO le corresponde Veintiún (21) SMLMV por cada unidad vivienda para un total de 21.000 SMLMV, para una participación de 30%. 3. - CONSTRUCTOR le corresponde veintiún (21) SMLMV por cada unidad de vivienda para un

total de 21.000 SMLMV, para una participación de 30%, en la formulación y ejecución del proyecto “LA UNION PARQUE RESIDENCIAL, LA MADRID ETAPA V”. PARAGRAFO: los recursos que aporta tanto el CONSTRUCTOR como VILLAVIVIENDA serán percibidos con el pago de cada una de las unidades de vivienda, fruto del subsidio del orden Nacional, municipal, y con el pago del Ahorro Programado de los beneficiarios. SEPTIMA. 1 RESPONSABILIDAD. Los miembros de la Unión Temporal responderán solidariamente por cada uno de los compromisos y obligaciones que esta adquiera en desarrollo del objeto o proyecto y consecuencia las actuaciones, hechos y omisiones que tengan ocurrencia en desarrollo de los citados, afectaran a todos los integrantes que la conforman. Las sanciones por el incumplimiento de las obligaciones derivadas de la propuesta y el contrato se impondrán de acuerdo con la participación en la ejecución de cada uno de los miembros de la Unión Temporal (numeral 2 artículo 7 de la Ley 80 de 1993) (...)” (Subrayados fuera de texto)

De otro lado, con relación a las obligaciones que asumen los partícipes en la Unión temporal, es importante resaltar lo siguiente:

“(…) **DECIMA PRIMERA- OBLIGACIONES-** En virtud de lo anterior, cada una de las partes que conforman la Unión Temporal tendrán las siguientes obligaciones: A) VILLAVIVIENDA E.I.C.M 1) Entregar el lote de terreno o inmueble donde se construirá el proyecto de vivienda para ahorradores, libre de todo gravamen que afecte la propiedad y con disponibilidad efectiva de servicios públicos 2) Hacer entrega de las licencias de urbanismo 3) Realizar la entrega y poner a disposición de la constructora los estudios, diseños y cálculos estructurales que Villavivienda realizó, con el fin de llevar a cabo el proyecto V.I.P.A referido. 4) Hacer acompañamiento social al igual que en los procesos de legalización y escrituración 5) Comercializar el Proyecto. 6) Suscribir las resoluciones de transferencia de las unidades de vivienda con cada uno de los beneficiarios o asignatarios del proyecto 7) Representar legalmente a la UNION TEMPORAL. 8) VILLAVIVIENDA E.I.C.M responderá por la legalidad y requisitos que permita realizar la tradición del inmueble, además de que no tenga vicio del suelo que dé lugar a la inviabilidad total del proyecto, hasta el momento en que se otorgue licencia. 9) Entregar los “paz y salvo” correspondientes de impuestos, tasas y contribuciones a nivel Nacional, Departamental o Municipal que permita realizar la transferencia del inmueble al patrimonio autónomo. B) EL CONSTRUCTOR 1) Realizar de conformidad con la concertación surtida, la construcción de las 1.000 soluciones de vivienda para ahorradores conforme a las características técnicas del proyecto, de la convocatoria 118 de FIDUBOGOTA, normas VIPA, licencias y elegibilidad. 2) Ejecución de obras de urbanismo. 3) Obtención de licencias de construcción. 4) Realizar conexiones de servicios públicos. 5) Asumir los gastos de administración general de la obra 6) Asumir el costo de impuestos, seguros y demás gastos financieros y jurídicos que sean necesarios. 7) Proceder al pago de emolumentos correspondientes a los procesos de escrituración y legalización de

las Viviendas. 8) proceder con las modificaciones necesarias a los estudios y diseños aportados por Villavivienda. 9) ejecutar el proyecto total de “LA UNION PARQUE RESIDENCIAL, LA MADRID ETAPA V” de Villavicencio, construir las obras de urbanismo y de servicios públicos, acueducto alcantarillado (sanitarios -pluvial) movimiento de tierras, construcción de vías en asfalto o pavimento rígido, (...). 10) responder por las prestaciones sociales del personal que para tal efecto se vincule, la calidad y cantidad de la obra ejecutada, compra de materiales, el alquiler del equipo y maquinaria y por todas las obligaciones tributarias (...)" (Subrayados fuera de texto)

Igualmente, es importante tener en cuenta lo dispuesto en este contrato, en la cláusula de indemnidad:

“(...) DECIMA OCTAVA- INDEMINIDAD DE VILLAVIVIENDA: LA CONSTRUCTORA tendrá la obligación de mantener a VILLAVIVIENDA y al MUNICIPIO de Villavicencio libre de cualquier daño o perjuicio originado en reclamaciones de terceros y que se deriven de sus actuaciones o de las de sus subcontratistas o dependientes en el proceso de construcción de las unidades de vivienda y en general en la ejecución del proyecto. (...)” (Subrayados fuera de texto)

2. RESPECTO DEL CONTRATO DE FIDUCIA MERCANTIL INMOBILIARIA

Respecto de los contratos de fiducia mercantil inmobiliaria, es preciso recordar lo señalado por la Superintendencia Financiera en el Concepto 2006023810-001 del 26 de julio de 2006:

“Síntesis: Fiducia mercantil y negocio fiduciario, definición y características. La celebración de un contrato de fiducia mercantil implica la transferencia de los bienes afectos al cumplimiento de una finalidad determinada y comporta el surgimiento de un patrimonio autónomo deslindado del resto del activo del fiduciario. Cuando la finalidad del contrato fiduciario se orienta a la administración inmobiliaria se transfiere un bien inmueble a la entidad fiduciaria para que administre y desarrolle un proyecto inmobiliario, de acuerdo con las instrucciones señaladas en el acto constitutivo y transfiera las unidades construidas a quienes resulten beneficiados del mismo contrato. En el contrato de fiducia mercantil existe una transferencia en la propiedad de unos bienes, que da lugar a la constitución de un patrimonio autónomo. En los patrimonios autónomos se radican todos los derechos y obligaciones legal y convencionalmente derivados del acto constitutivo y, el fiduciario es un administrador del patrimonio autónomo y cuando actúa lo hace como tal, independientemente de que se considere que actúa como representante o por cuenta del fideicomiso. En la medida en que sea el patrimonio autónomo el que va a desarrollar el proyecto inmobiliario, se tiene que los requisitos normativos deben ser cumplidos por éste, independientemente que sea la fiduciaria como vocera del mismo la que adelante los trámites de cumplimiento en el contrato.” (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, el contrato de fiducia mercantil inmobiliaria suscrito entre el Municipio de Villavicencio, Villavivienda EICE y el constructor privado, define a los participantes así:

- **FIDEICOMITENTE APORTANTE:** Es el Municipio de VILLAVICENCIO. que aportará los recursos económicos como Subsidios de Vivienda Familiar y transferirá la totalidad de los recursos económicos aportados por el Municipio al Patrimonio Autónomo.
- **FIDEICOMITENTES:** Se denominará de manera conjunta al FIDEICOMITENTE PROMOTOR Y GERENTE y al FIDEICOMITENTE CONSTRUCTOR, de las condiciones indicadas al inicio de este contrato y cuya participación en los derechos fiduciarios derivados del FIDEICOMISO corresponde a los siguientes porcentajes:

• FIDEICOMITENTES	• PARTICIPACIÓN
• PROMOTOR Y GERENTE	• 17.39%
• CONSTRUCTOR -	• 82.61%

- **FIDEICOMITENTE PROMOTOR Y GERENTE:** Es la EMPRESA INDUSTRIAL Y COMERCIAL DEL MUNICIPIO VILLAVIVIENDA” quien es responsable de los posibles beneficiarios del Programa de Vivienda de Interés Prioritario para Ahorradores y quien transferirá el lote de terreno donde se desarrollará el Proyecto LA UNION PARQUE RESIDENCIAL LA MADRID ETAPA y, al Patrimonio Autónomo, y ejercerá la Supervisión técnica y general del proyecto. El fideicomitente Promotor y Gerente tendrá a cargo instruir a la Fiduciaria en desarrollo del contrato.
- **FIDEICOMITENTE CONSTRUCTOR.** Es la sociedad CONSTRUCTORA GARCÍA E HIJOS. Quien será el único responsable del proyecto, así como de realizar los estudios, diseños, construcción y el cobro total de las viviendas
- **LA FIDUCIARIA:** es ALIANZA FIDUCIARIA SA., Persona Jurídica que administrará, en calidad de fiduciario el Patrimonio Autónomo, objeto del presente contrato de Fiducia Mercantil.
- **BENEFICIARIO.** Son los mismos FIDEICOMITENTES. quienes podrán ceder la totalidad o parte de su beneficio, de acuerdo con lo que se establece adelante.
- **BENEFICIARIO CONDICIONADO:** EL BENEFICIARIO CONDICIONADO será el FIDEICOMITENTE CONSTRUCTOR, según se establece en la carta de instrucciones que suscriben los terceros interesados en adquirir unidades inmobiliarias en el PROYECTO al momento de constituir en encargo fiduciario de inversión en el Fondo Gobierno

administrado por ALIANZA con el fin de adquirir unidades inmobiliarias resultantes del PROYECTO al momento de la finalización del mismo.” (Subrayados fuera de texto)

En las cláusulas del contrato, se dispone lo siguiente:

“CUARTA. FINALIDAD, OBJETO, TRANSFERENCIA DE BIENES A LA FIDUCIARIA, EL FIDEICOMISO. 1. OBJETO: El presente contrato de fiducia mercantil irrevocable tiene por objeto Constituir un PATRIMONIO AUTONOMO afecto de las siguientes finalidades, en desarrollo de las cuales la FIDUCIARIA deberá cumplir su gestión. 2. Recibir el lote de terreno de propiedad de Villavivienda, donde se desarrollará el proyecto de Vivienda de Interés Prioritario para Ahorradores, en los predios denominado MADRID ETAPA V, el cual será transferido a la Fiducia Mercantil a título de aporte. 3. Recibir los recursos aportados por el Municipio de Villavicencio y los recursos monetarios que se vinculen al proyecto provenientes del ahorro programado de los BENEFICIARIOS DEL PROGRAMA DE VIVIENDA DE INTERÉS PRIORITARIO PARA AHORRADORES -VIPA, además de los subsidios familiares de vivienda otorgados por las CAJAS DE COMPENSACIÓN FAMILIAR. 4. Entregue los recursos del FIDEICOMISO al FIDEICOMITENTE CONSTRUCTOR, una vez obtenidas CONDICIONES DE GIRO. en la medida que dicho FIDEICOMITENTE CONSTRUCTOR efectúe solicitud que deberá encontrarse aprobada por el INTERVENTOR. 5. Una vez terminadas las obras objeto del PROYECTO por parte del FIDEICOMITENTE CONSTRUCTOR, y previamente incorporadas al FIDEICOMISO las mejoras realizadas por dicho FIDEICOMITENTE CONSTRUCTOR, ALIANZA como vocera del FIDIECOMISO transfiera a quienes han sido beneflc4ados con las Viviendas de Interés Prioritario para Ahorradores, en adelante los PROMITENTES COMPRADORES, a título de compraventa, las UNIDADES INMOBILIARIAS DEL PROYECTO objeto de la correspondiente promesa de compraventa, y siempre y cuando se encuentren a paz y a salvo por todo concepto derivado del presente contrato de fiducia mercantil y de la PROMESA DE COMPRAVENTA, respectiva. 6. Entregue al BENEFICIARIO del FIDEICOMISO, los bienes y recursos que se encuentren formando parte del FIDEICOMISO al momento de liquidarlo, una vez se haya efectuado la transferencia de todas las unidades a los PROMITENTES COMPRADORES, y se hayan cubierto todos los costos y gastos del FIDEICOMISO. 7. Realice los pagos y desembolsos necesarios para la ejecución del programa, con sujeción a los procedimientos establecidos por el COMITÉ FIDUCIARIO, o previa verificación del cumplimiento de los requisitos establecidos en los términos de referencia respectivos, según sea el caso, con cargo a recursos del PATRIMONIO AUTONOMO. (...)

(...)

PARAGRAFO CUARTO: Los rendimientos que produzcan los recursos que ingresen al FIDEICOMISO no incrementarán el FIDEICOMISO, su disposición se hará de la siguiente manera:

- Los rendimientos que generen los SUBSIDIOS APORTADOS por el Municipio de Villavicencio deberán ser consignados a la cuenta que el Municipio indique a ALIANZA para tal efecto.

- Los rendimientos que produzcan los recursos del ahorro programado de los BENEFICIARIOS DEL PROGRAMA DE VIVIENDA DE INTERÉS PRIORITARIO PARA AHORRADORES. -VIPA, serán puestos a disposición del FIDEICOMITENTE PROMOTOR Y GERENTE. (Subrayados fuera de texto)

3. RESPECTO DE LA NORMATIVIDAD CONTABLE PÚBLICA

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

El citado Marco Conceptual para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, se definen 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 del texto)

De 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, en el numeral 7.1., Capítulo 1 Activos, señala:

"7.1. Operación conjunta

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)

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:

1926 - DERECHOS EN FIDEICOMISO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos fiduciarios originados en virtud de la celebración de contratos de fiducia mercantil, que dan al fideicomitente la posibilidad de ejercerlos de acuerdo con el acto constitutivo o la Ley. (...)" (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

Según se indica en el texto de la consulta, se constituyó una unión temporal conformada por el Municipio de Villavicencio, Villavivienda y la empresa Constructora García e Hijos, con el objeto de presentar de la propuesta y el desarrollo del programa de vivienda de interés prioritario para ahorradores, en la que Villavivienda ejerce como representante legal; y que, mediante un contrato de fiducia mercantil inmobiliaria, se constituyó un patrimonio autónomo al que el Municipio de Villavicencio realizó aportes financieros en calidad de fideicomitente aportante, Villavivienda transfirió un predio como fideicomitente promotor, gestor y representante y la empresa García e Hijos es quien ejerce como fideicomitente constructor.

Respecto de las uniones temporales y consorcios, como acuerdos de colaboración empresarial, no están regulado por la ley, por tratarse de un acuerdo de voluntades destinado a producir derechos y obligaciones (contractuales) en el que las partes intervinientes buscan ayuda mutua, recíproca o bilateral para obtener un fin común, sin que por ello se constituyan personas jurídicas.

Ahora bien, respecto del contrato de fiducia mercantil inmobiliario, celebrado entre Municipio de Villavicencio, Villavivienda y la empresa Constructora García e Hijos, se debe tener en cuenta que, en referencia al fideicomitente y la vinculación de terceros, que la Superintendencia Financiera, en el concepto 2009025480-001 del 16 de junio de 2009, señaló que de la definición contenida en el artículo 1226 del Código de Comercio, se infiere que en esencia los elementos distintivos de la Fiducia Mercantil son: (i) la transferencia o tradición real y efectiva de bienes del patrimonio del fideicomitente o Constituyente al fiduciario, y (ii) la afectación del patrimonio autónomo que con tal transferencia se produce, a una finalidad específica. Por lo anterior, se debe tener en cuenta que, si se hace referencia a un contrato de fiducia mercantil, el fideicomitente es la persona que transfiere uno o más bienes de su patrimonio a la Sociedad Fiduciaria.

Con tal contexto se da respuesta a los interrogantes de la consulta:

1. ¿Villavivienda puede utilizar la subcuenta 1926-Fiducia Mercantil-Constitución de patrimonio autónomo con crédito a la cuenta 1510 mercancías en existencia por el terreno que aporta? o ¿Cuál debe ser el tratamiento contable de Villavivienda para el patrimonio contable?

En este caso, Villavivienda como entidad que aporta bienes al patrimonio autónomo como fideicomitente beneficiario, debe reconocer los derechos sobre los recursos en fideicomiso

mediante un débito en la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de patrimonios de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y, como contrapartida, un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda a la naturaleza de los bienes entregados, incluida la cuenta 1510 MERCANCÍAS EN EXISTENCIA.

En relación a la participación del Municipio de Villavicencio en el patrimonio autónomo se debe tener en cuenta que, de conformidad con lo señalado en la cláusula SEGUNDA. - DEFINICIONES el Municipio es "Fideicomitente aportante" y que, según se acordó en el Parágrafo Cuarto, de la Cláusula Cuarta. - "Finalidad, objeto, transferencia de bienes a la fiduciaria, el fideicomiso", los rendimientos que generen los recursos aportados por el Municipio de Villavicencio deberán ser consignados a la cuenta que el Municipio indique, lo cual significa que el Municipio mantiene el control sobre esos aportes hasta el momento en que se desarrolle el propósito para el cual fueron cedidos, es decir, cuando los beneficiarios del programa de vivienda obtengan los subsidios correspondientes.

Por lo anterior, como fideicomitente aportante, al Municipio le corresponde reconocer la entrega de los recursos como derechos en el patrimonio autónomo mediante un débito en la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de patrimonios de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y, como contrapartida, un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda a la naturaleza de los recursos entregados.

Cuando se hagan efectivos los subsidios en favor de los beneficiarios del programa de vivienda, el Municipio deberá reconocer el gasto público social mediante un débito en la subcuenta 555001 Para vivienda de la cuenta 5550 SUBSIDIOS ASIGNADOS y un crédito en la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de patrimonios de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO

Ahora bien, dado que los rendimientos que generen los recursos aportados por el Municipio de Villavicencio deben consignarse en la tesorería de esa entidad; una vez que se devenguen, en la contabilidad del Patrimonio autónomo se debe reconocer la obligación a favor del Municipio.

2. El constructor debe adelantar el proceso contable del patrimonio autónomo en desarrollo del proyecto? De no ser así, ¿los registros contables los debe efectuar la Unión Temporal?

De conformidad con lo señalado en el artículo 354 de la Constitución Política y el literal i) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la contabilidad pública. Por tanto,

excede su competencia funcional pronunciarse en relación con el proceso contable a cargo del constructor.

CONCEPTO No. 20182300064911 DEL 26-12-2018

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Otros Activos Préstamos por pagar Cuentas de orden acreedoras
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de las operaciones realizadas como ente gestor del PAP- PDA y frente a las operaciones de crédito público tramitadas en nombre de terceros

Doctor
JOHN GÓMEZ BERMÚDEZ
Director de Contabilidad
Empresas Públicas de Cundinamarca SA. E.S.P.
Ciudad

ANTECEDENTES

En desarrollo de lo acordado en la Mesa de Trabajo adelantada el 30 de noviembre de 2018, en donde se trató el procedimiento contable de las operaciones que realiza Empresas Públicas de Cundinamarca S.A. ESP, para gestionar los créditos autorizados y la ejecución de recursos a través del patrimonio PAP- PDA de Cundinamarca, en desarrollo de la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20185500022652 de fecha, 25 de mayo de 2018, a continuación se da respuesta a los siguientes cuestionamientos:

1. Marco Normativo del Régimen de Contabilidad Pública aplicable a Empresas Públicas de Cundinamarca S.A. E.S.P.
2. Tratamiento contable a cargo de las Empresas Públicas de Cundinamarca S.A. ESP, respecto de las operaciones realizadas como ente gestor del PAP-PDA, a través del patrimonio autónomo FIA, en donde no es fideicomitente

3. Tratamiento contable para reconocer las operaciones de crédito realizadas por las Empresas Públicas de Cundinamarca S.A. ESP como ente gestor del PAP-PDA y que se ejecutan a través del Fideicomiso EPC, en donde esa empresa es la entidad fideicomitente.

Según se informó en la consulta, Empresas Públicas de Cundinamarca S.A. E.S.P., es una sociedad anónima domiciliada en Bogotá D.C. constituida mediante escritura pública 2069 del 19 de mayo de 2008, de la Notaría 28 del Círculo de Bogotá D.C. con una primera aclaración según escritura pública No.2327 de junio 5 de 2008 y con reformas según escrituras públicas Nos: 3766 de septiembre 12 de 2008, 3358 de noviembre 27 de 2009, todas de la Notaría 28 del círculo de Bogotá D.C. La duración de la sociedad es indefinida.

De acuerdo con la citada Escritura 3358, el objeto social principal de la Empresa es la prestación de servicios públicos domiciliarios tales como acueducto, alcantarillado, aseo, energía, gas domiciliario entre otros y servicios públicos no domiciliarios y actividades complementarias e inherentes a los mismos. Así mismo, como objeto social principal, la Sociedad desempeña el papel de Gestor del Plan Departamental de Aguas de Cundinamarca.

La Ordenanza 004 de 2008 de la Asamblea Departamental, autorizó al Gobernador para comprometer y pignorar recursos en el período 2009-2029 hasta por un monto anual de 50.000 millones de pesos constantes de 2008, y a garantizar las obligaciones que se adquirieran con la contratación de operaciones de crédito.

Mediante el Contrato Interadministrativo 09 de 2008, el Departamento de Cundinamarca puso «a disposición de la empresa en su calidad de gestor del PDA, y para su administración en los términos de este contrato los recursos de que trata el artículo tercero de la ordenanza 04 de 2008, para la implementación del “Plan Departamental de Agua y saneamiento Básico (.1”» y estableció, entre otras, como obligaciones de la Empresa:

“1. Recibir los recursos a que se refiere la cláusula anterior y darles lo destinación establecida allí prevista.

2. Utilizar los recursos descritos en el numeral anterior única y exclusivamente para la ejecución del PDA del departamento de Cundinamarca.

3. En su calidad de Gestor del PDA Empresas Públicas de Cundinamarca se compromete al cumplimiento de las instrucciones que le sean dadas por el Comité Directivo del PDA, a través del señor Gobernador del Departamento de Cundinamarca o por los mecanismos que expresamente él determine.

4. Realizar las gestiones necesarias para la obtención de recursos provenientes de otras fuentes para la financiación del PDA tales como: La pignoración de rentas municipales (SGP y regalías), de entidades descentralizadas (Corporaciones Autónomas Regionales) y recursos de la Nación y su traslado al esquema fiduciario que se determine. -

(...)

6. Realizar la contratación, seguimiento y supervisión de los proyectos que se desarrollen por la ejecución de las actividades descritas en esta cláusula".

Mediante el Decreto 180 de 2008 el Departamento de Cundinamarca se vinculó al Plan departamental para el manejo empresarial de los servicios de agua y saneamiento (PDA), designó como Gestor a Empresas Públicas de Cundinamarca SA. E.S.P. y dentro de sus funciones y competencias le señaló: "Gestionar y/o implementar directamente y/o en conjunto con los participantes del PDA, alternativas de financiación de proyectos en el marco del PDA".

El 11 de diciembre de 2008 se celebró el Contrato de Fiducia Mercantil Irrevocable entre el Consorcio de Fiducias integrado por la Fiduciaria Bancolombia S. A., BBVA Fiduciaria S.A. y Fiduciaria Bogotá SA. y casi todos los Departamentos, que junto con Municipios son los Fideicomitentes del constituido Patrimonio Autónomo FIA, que recibe sus transferencias de recursos destinados a la financiación y ejecución de los PDA, para que los administre, invierta y destine a los pagos, en las condiciones y en el orden de prelación establecidos en el contrato.

El 15 de enero de 2013 se suscribió el Otrosí No. 1 al contrato de fiducia, que eliminó la obligación de tomar créditos por el Patrimonio Autónomo FIA.

A partir de 2009, se firmaron convenios tripartitos entre el Departamento, Empresas Públicas de Cundinamarca SA. E.S.P. y los Municipios para su vinculación al Plan Departamental de Aguas, y para comprometer aportes de recursos del SGP para cofinanciar inversiones previstas en el PAP-PDA, estos recursos originalmente serían manejados únicamente en el Patrimonio Autónomo FIA.

Desde 2013 se suscribieron modificatorios a los Convenios tripartitos de cooperación y apoyo financiero para acordar que los aportes de los Municipios al PAP-PDA pudieran servir de fuente de pago y garantía de los créditos asumidos por el Gestor para a financiación de proyectos del PAP-PDA en el respectivo Municipio, y que pudieran ser manejados en cualquier mecanismo que se constituyera como garantía y fuente de pago de las operaciones de crédito.

El artículo 14 del Decreto 2246 de 2012, compilado por el Decreto 1077 de 2015, estableció entre las funciones de los gestores del PAP-PDA: “14. Gestionar y/o implementar directamente y/o en conjunto con los participantes, alternativas de financiación de proyectos en el marco del PAP-PD”, y “16. Cuando su naturaleza jurídica lo permita, implementar instrumentos financieros para el apalancamiento de recursos, o gestionar y tomar créditos para la ejecución e implementación de los PAP-PDA con cargo a los recursos comprometidos por los actores”.

Bajo el amparo del Decreto 2246 de 2012, entre otras normas, con el objeto de centralizar las operaciones de crédito de los numerosos actores del PAP-PDA de Cundinamarca y de no afectar el nivel de endeudamiento de las entidades territoriales, Empresas Públicas de Cundinamarca SA. E.S.P., en su condición de Gestor del PAP-PDA de Cundinamarca, suscribió el 27 de junio 2017, el Contrato de empréstito 279 con el Banco Davivienda, por valor de \$100.000 millones con plazo de 7 años y 2 años de periodo de gracia, a una tasa (DTF - 0,21%) TA, respaldado con los aportes al PAP-PDA de los Municipios y el Departamento, con la condición de constituir una fiducia mercantil de garantía y fuente de pago.

Considerando que el Patrimonio autónomo FIA no se constituye como garantía y fuente de pago de los créditos que tomen los gestores del PAP-PDA y como una operación conexas del crédito, el 8 de agosto de 2017 se suscribió el Contrato de fiducia mercantil entre Empresas Públicas de Cundinamarca S.A. E.S.P., como fideicomitente, y la Fiduciaria Davivienda, y se constituyó el patrimonio autónomo denominado Fideicomiso EPC, para que reciba y administre los recursos pignorados por el Gestor en operaciones de crédito para financiar inversiones del PAP-PDA y los aportes de los Municipios y el Departamento al PAP-PDA de Cundinamarca, los cuales servirán como garantía y fuente de pago de los créditos que tome el Gestor, así como para el pago de los contratistas de las inversiones y proyectos de agua potable y saneamiento básico.

CONSIDERACIONES

1. Consideraciones generales

El Contrato de Fiducia Mercantil Irrevocable de Recaudo, Administración, Garantía y Pagos para el Manejo de los Recursos de los Planes Departamentales de Agua, señala lo siguiente:

“CLÁUSULA SEGUNDA. - OBJETO: En virtud del presente CONTRATO y conforme con las previsiones generales de los artículos 1226 y siguientes del Código de Comercio, se constituye el PATRIMONIO AUTÓNOMO FIA, a través del cual el CONSORCIO FIDUCIARIO:

2.1. Recibirá las transferencias por parte de LOS FIDEICOMITENTES de los recursos destinados a la financiación y ejecución de los PDA, para que el CONSORCIO FIDUCIARIO a través del PATRIMONIO AUTÓNOMO FIA reciba el cien por ciento (100%) de los recursos correspondientes a los BIENES FIDEICOMITIDOS, los administre, invierta y destine a los pagos, en las condiciones y en el orden de prelación establecidos en el presente CONTRATO. (...)

2.8. Realizará los pagos establecidos en el presente CONTRATO, atendiendo la prelación de pagos establecida y una vez se cumplan los requisitos... (...)

CLÁUSULA SEXTA: APLICACIÓN DE LOS RECURSOS DEL PATRIMONIO AUTÓNOMO FIA. Los recursos que ingresen en las distintas cuentas recaudadoras, aportados directa e indirectamente por LOS FIDEICOMITENTES, se destinarán a su vez, a integrar los siguientes Fondos, a saber:

(...) 6.4. FONDO PARA EL PDA: Se constituye con los BIENES FIDEICOMITIDOS y de acuerdo a lo establecido en cada una de [as cuentas, una vez se haya aprovisionado los Fondos establecidos en los numerales 6.1, 6.2 Y 6.3 anteriores, con el fin de llevar a cabo la ejecución y pagos de los compromisos adquiridos en desarrollo de los PDA. Estos recursos se destinarán a sufragar los gastos que implique la implementación y ejecución de los PDA, que no corresponde asumir a los fondos antes mencionados, en los términos y condiciones que se establezcan en los diferentes contratos cuyo pago haya sido asumido por el PATRIMONIO AUTÓNOMO FIA. Este Fondo se deberá aprovisionar en el cien por ciento (100%) del valor de [a (s) cuota(s). del contrato correspondiente, de manera que veinte (20) días calendario antes a la fecha prevista para el pago de la(s) misma (s), se cuente con la totalidad de los recursos necesarios para el efecto. (...)

CLÁUSULA NOVENA.-CONDICIONES PARA LA REALIZACIÓN DE LOS PAGOS DEL PDA EXCEPTO PARA EL PAGO DEL SERVICIO DE DEUDA PROVENIENTE DE LOS CRÉDITOS AL PATRIMONIO AUTÓNOMO FIA Y/O LAS OPERACIONES INTERCUENTAS: El representante legal del FIDEICOMITENTE o del GESTOR de cada PDA, será el Ordenador del Gasto, por lo que 'El FIDEICOMITENTE informará al CONSORCIO FIDUCIARIO quien será el Ordenador de Gasto y registrará su firma y cumplirá con las demás condiciones exigidas para la autorización de pagos en la tarjeta que para el efecto suministrará el CONSORCIO FIDUCIARIO. En cumplimiento del objeto del presente CONTRATO, el CONSORCIO FIDUCIARIO, tendrá en cuenta lo siguiente para la realización de estos pagos:

9.1. El CONSORCIO FIDUCIARIO presentará al Ordenador de Gasto de cada PDA, un modelo de orden de pago que deberá ser aprobado por mismo, el cual contendrá toda la información necesaria para realizar el pago y como mínimo los siguientes datos:

- Nombre completo, NIT o cédula de ciudadanía de la persona destinataria del pago.
- Valor neto a pagar.
- Modalidad de pago.
- Cuenta destino.
- Concepto del pago.
- Dirección, teléfono
- Fondos que se afectarán por el pago y la cuantía de cada uno (FONDO PARA EL PDA. FONDO DE GASTOS ADMINISTRATIVOS, etc.). (...)

9.6. El CONSORCIO FIDUCIARIO, efectuará los pagos directamente a los beneficiarios, mediante abono en cuenta de ahorros o corriente en el establecimiento financiero que designe el beneficiario, de acuerdo con la información reportada al CONSORCIO FIDUCIARIO por el Ordenador de Gasto o a través de cheque que se pondrá a disposición del beneficiario en las oficinas del CONSORCIO FIDUCIARIO. No obstante, el CONSORCIO FIDUCIARIO estudiará eventos excepcionales para la realización de pagos por mecanismos diferentes a los aquí establecidos, previa autorización escrita impartida por el Ordenador de Gasto. (...) (Subrayado fuera de texto)

2. Normatividad Contable Pública

Los artículos 1° y 2° de la Resolución 156 del 29 de mayo de 2018 “Por la cual se modifica la Resolución 354 de 2007, que adoptó el Régimen de Contabilidad Pública, estableció su conformación y definió su ámbito de aplicación”, señalan lo siguiente:

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

ARTICULO 2°. Modificar el artículo 5° de la Resolución 354 de 2007, el cual quedará así:

ARTÍCULO 5°. Ámbito de aplicación. El Régimen de Contabilidad Pública debe ser aplicado por:

1. Las entidades u organismos que integran las Ramas del Poder Público en sus diferentes niveles y sectores, las cuales integrarán a su información la de los patrimonios autónomos que constituyan y la de los fondos sin personería jurídica que le sean asignados.
2. Los patrimonios autónomos cuya constitución sea obligatoria en virtud de una disposición legal y estén a cargo de una entidad pública, con independencia de que sean administrados por una sociedad fiduciaria pública o privada.
3. Los fondos con personería jurídica.
4. Las entidades u organismos estatales autónomos e independientes.
5. Las sociedades de economía mixta en las que la participación del sector público sea igual o superior al cincuenta por ciento (50%) del capital social.
6. Las empresas de servicios públicos domiciliarios cuya naturaleza jurídica corresponda a empresas oficiales y las mixtas en las que la participación del sector público sea igual o superior al cincuenta por ciento (50%) del capital social.
7. El Sistema General de Regalías; y
8. Los resguardos y territorios indígenas, certificados, las asociaciones de resguardos indígenas, las empresas promotoras de salud indígenas y las instituciones prestadoras de servicios de salud indígenas.” (Subrayado fuera de texto).

Ahora bien, el Marco conceptual dispuesto por la CGN como anexo de la Resolución 414 de 2014, en el numeral 5 Principios de contabilidad, define las siguientes pautas básicas o macroreglas para el reconocimiento de los hechos económicos en las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público:

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

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

Igualmente, el citado Marco conceptual, en el numeral 6, define los activos y los pasivos a cargo de este tipo de empresas, señalando lo siguiente:

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

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

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

(...)

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

(...)

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.

(...) (subrayados fuera de texto)

De otro lado, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, menciona en su numeral 5, los principios de contabilidad pública aplicables a diferentes etapas del proceso contable, entre los que se encuentran devengo y esencia sobre forma:

“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.”

En el Catálogo General de Cuentas, anexo a la Resolución N° 620 de 2016 y sus modificaciones contiene las siguientes cuentas:

2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN: “Representa el valor de los recursos recibidos por la entidad para su administración. (...)”

8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN: “Representa el valor acumulado de la ejecución de proyectos de inversión en sus componentes de formación bruta de capital y gastos.”

9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN: “Representa el valor acumulado de la ejecución de proyectos de inversión en sus componentes de pasivos e ingresos.”

CONCLUSIONES

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

1.- MARCO NORMATIVO DEL RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA APLICABLE A LAS EMPRESAS PÚBLICAS DE CUNDINAMARCA S.A. ESP.

A Empresas Públicas de Cundinamarca S.A. E.S.P., creada como Empresa Industrial y Comercial del Estado con independencia patrimonial, contable y estadística, y con personería jurídica, le corresponde atender el Régimen de Contabilidad Pública vigente, tal como lo establece el Artículo 2° de la Resolución 156 del 29 de mayo de 2018, mediante la cual la CGN modificó la Resolución [354](#) de 2007, con la cual adoptó el Régimen de Contabilidad Pública, estableció su conformación y definió su ámbito de aplicación.

En desarrollo de lo anterior y teniendo en cuenta la función económica que cumple Empresas Públicas de Cundinamarca S.A. E.S.P. como negocio en marcha, que no cotiza en el mercado de valores, y que no capta ni administra ahorro del público, a esta empresa le corresponde aplicar integralmente el Régimen de Contabilidad Pública vigente, para la cual se le asignó el Código 923271505 y se dentro del grupo de empresas que deben atender el Marco normativo para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, expedido por la CGN mediante Resolución 414 de 2014 y las que la hayan modificado o adicionado.

2.- RECONOCIMIENTO CONTABLE DE LOS HECHOS ECONÓMICOS DESARROLLADOS A TRAVÉS DEL PATRIMONIO AUTÓNOMO FIA.

2.1. Tratamiento contable a cargo de las Empresas Públicas de Cundinamarca S.A. ESP, respecto de las operaciones realizadas como ente gestor del PAP-PDA, a través del patrimonio autónomo FIA.

En principio es importante recalcar que los hechos económicos deben reconocerse atendiendo a su esencia económica, independientemente de su forma legal, razón por la cual frente al asunto objeto de consulta, el procedimiento contable dependerá de la naturaleza de las obligaciones asumidas por Empresas Públicas de Cundinamarca S.A. ESP en desarrollo de la normatividad que le sea aplicable y los acuerdos suscritos con las autoridades respectivas.

Según se informa en la consulta, el contrato celebrado entre el Departamento y las Empresas Públicas de Cundinamarca S.A. E.S.P., es un acuerdo en el que la Empresa actúa como agente gestor con obligaciones de medios, es decir, que ejecuta el objeto del acuerdo por cuenta y riesgo del Departamento de Cundinamarca o los municipios del mismo, en tanto que estas entidades territoriales actúan como agentes principales, ejerciendo control sobre los recursos aportados al Fideicomiso, lo que significa que poseen derecho pleno sobre el potencial de servicio o sobre los beneficios económicos de tales dineros.

Así las cosas, Empresas Públicas de Cundinamarca S.A. ESP, como agente gestor, tiene a cargo la coordinación, gestión, administración de los bienes y recursos de cada proyecto en forma separada, y de llevar a cabo las actuaciones profesionales necesarias para desarrollar proyectos de inversión formulados o solicitados por estas entidades territoriales, dentro de los límites acordados.

Como consecuencia de lo anterior, al Departamento de Cundinamarca y a los municipios del mismo, les corresponde reconocer los derechos respecto Patrimonio Autónomo FIA, constituido mediante Contrato de Fiducia Mercantil Irrevocable entre el Consorcio de Fiducias integrado por la Fiduciaria Bancolombia S. A., BBVA Fiduciaria S.A. y Fiduciaria Bogotá S.A., gran parte de los departamentos del país y con los municipios adherentes, quienes son sus fideicomitentes.

Por lo anterior, Empresas Públicas de Cundinamarca S.A., como entidad gestora, encargada de la ordenación de las inversiones financiadas con los recursos aportadas al Patrimonio Autónomo FIA por diferentes entidades públicas del Departamento de Cundinamarca, y de llevar a cabo las actuaciones profesionales necesarias para desarrollar los proyectos respectivos, debe acreditar la subcuenta 930804-Recursos entregados-Fiducia mercantil, de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y debitar la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

Igualmente, como entidad ejecutora, corresponde a Empresas Públicas de Cundinamarca S.A., controlar en su contabilidad, durante toda la vida de cada proyecto, la información referida a la ejecución del mismo, efectuando el control en cuentas de orden de los activos, pasivos ingresos o gastos derivados de su desarrollo, sin afectar su situación financiera ni los resultados.

Para tal efecto, tratándose de activos y gastos se utilizará la subcuenta que corresponda de la cuenta 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, con crédito a la subcuenta 891516-Ejecución de Proyectos de Inversión, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR). En el caso de pasivos e ingresos se debitará la subcuenta 991522-Ejecución de Proyectos de Inversión, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), con crédito a la subcuenta que corresponda, de la cuenta 9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN. Adicionalmente, revelará en las notas a los estados contables la información necesaria para el razonable entendimiento de este tipo de operaciones.

Periódicamente, con respaldo en la información suministrada por la entidad fiduciaria respecto del estado de cuenta de los recursos en fideicomiso, la Empresa aumentará o disminuirá los saldos de la subcuenta 930804-Recursos entregados en administración - Fiducia mercantil de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y de la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), según sea el caso.

2.2. Procedimiento contable a cargo del Departamento de Cundinamarca y de los municipios partícipes, respecto de la ejecución de los recursos cedidos al PAP-PDA a través del Patrimonio Autónomo FIA.

Cuando la entidad fiduciaria correspondiente recibe los dineros aportados a cuenta del Departamento de Cundinamarca o de los municipios del mismo, al tener el control sobre los recursos aportados al Patrimonio Autónomo FIA, estos deberán debitar la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditan la subcuenta y cuenta que identifique el origen del aporte realizado.

La Empresa, como entidad gestora, le corresponde colaborar con los municipios y con el Departamento, suministrando la información reportada por la fiduciaria sobre la gestión y el estado de cuenta de sus aportes. Con esta información, esas entidades atenderán lo pertinente frente a la actualización contable de los recursos entregados al fideicomiso, para lo cual deberán adelantar el siguiente procedimiento contable:

Los mayores valores obtenidos respecto a los derechos en fideicomiso se registrarán debitando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditando la subcuenta 480225-Ganancia por derechos en fideicomiso de la cuenta 4802-FINANCIEROS, previa disminución del gasto por la pérdida, si a ello hay lugar. Por su parte, los menores valores se registrarán debitando la subcuenta 580408-Pérdida en derechos en fideicomiso de la cuenta 5804-FINANCIEROS, previa disminución del ingreso por la ganancia, si a ello hay lugar, y acreditando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

No obstante, cuando la diferencia tenga origen en el recibo de las infraestructuras desarrolladas a través de EPC S.A. ESP, las entidades territoriales correspondientes debitarán la subcuenta y cuenta que corresponda a la naturaleza de los activos recibidos y acreditarán la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

Cuando el Departamento de Cundinamarca decida ceder a los municipios las infraestructuras construidas con sus recursos, si recibe las obras y ejerce control transitorio sobre las mismas, deberá reconocer un débito en la subcuenta 151003 Construcciones de la cuenta 1510 MERCANCIAS EN EXISTENCIA, acreditando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

Cuando ocurra la cesión gratuita o sin exigir contraprestación a favor de los municipios, reconocerá tal hecho mediante un débito en la subcuenta 542307 Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423 OTRAS TRANSFERENCIAS y un crédito en la subcuenta 151003 Construcciones de la cuenta 1510 MERCANCIAS EN EXISTENCIA. En desarrollo de lo anterior, al Municipio le corresponderá reconocer el activo mediante un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda a la naturaleza de los bienes recibido y acreditar la subcuenta 442807 Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428 OTRAS TRANSFERENCIAS.

No obstante, también es posible que el Municipio favorecido con la decisión del Departamento reciba directamente las obras y tome el control sobre las infraestructuras, caso en el que el Departamento deberá debitar la subcuenta 542307 Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423 OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditar la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

En tal circunstancia, el Municipio correspondiente deberá debitar la subcuenta y cuenta que corresponda a la naturaleza del activo recibido y acreditar la subcuenta 442807 Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428 OTRAS TRANSFERENCIAS.

3.- RECONOCIMIENTO CONTABLE DE LOS HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON LA OBTENCIÓN DE UN PRÉSTAMO BANCARIO Y DE SU EJECUCIÓN A TRAVÉS DEL ESQUEMA FIDUCIARIO DENOMINADO “FIDEICOMISO E.P.C.”

Dado que en el esquema planteado en la consulta no es posible identificar sin lugar a equívocos a quién le corresponde reconocer el préstamo para financiar obras de infraestructura cuyos beneficiarios serán los municipios, las entidades involucradas en el esquema fiduciario denominado “**FIDEICOMISO E.P.C**”, deberán evaluar y definir el procedimiento contable que corresponda a alguna de las alternativas que se presentan a continuación:

- 1) Que EPC S.A. ESPD actúa como agente gestor, asumiendo obligaciones de medios respecto de la obtención del empréstito y de la ejecución de los proyectos, es decir,

que actuaría por cuenta y riesgo tanto del Departamento de Cundinamarca como de los diferentes municipios participantes del esquema.

- 2) Que EPC S.A. ESPD asume, por su cuenta y riesgo, las obligaciones frente a la entidad financiera proveedora del financiamiento y que, para ello, obtiene los derechos respecto de los flujos de recursos futuros que deben entregar tanto el Departamento como los diferentes municipios participantes del esquema, para respaldar el servicio de la deuda correspondiente.

Para tal efecto, a continuación, se desarrolla el procedimiento contable para cada una de las alternativas señaladas anteriormente:

3.1. Tratamiento contable de las operaciones realizadas a través del Fideicomiso EPC por la empresa EPC S.A. ESP, como ente gestor del PAP-PDA.

En desarrollo de esta alternativa, Empresas Públicas de Cundinamarca S.A. ESP no ejerce control sobre los recursos del préstamo obtenido, entregados al Fideicomiso EPC. Igualmente, respecto de su ejecución a través del patrimonio autónomo, la Empresa asume responsabilidades de medios, es decir, que su actividad consiste en gestionar por cuenta y riesgo de terceros un conjunto de actividades previamente especificadas por esas entidades territoriales.

Al respecto se precisa que Empresas Públicas de Cundinamarca S.A. ESP, será una entidad gestora o mandataria, si se comprueba que se presentan, entre otros, los siguientes elementos:

- No obtiene el derecho sobre el potencial de beneficios económicos futuros que comprenden los dineros recibidos tanto de los municipios como del Departamento de Cundinamarca, y de los recursos obtenidos en desarrollo de empréstitos para los que recibe la autorización de gestionarlos por su cuenta, con la garantía o pignoración de flujos que deben entregar esas entidades territoriales.
- No controla las infraestructuras antes de que las entidades aportantes las reciban a satisfacción; es decir, que no tiene a su cargo el riesgo alguno derivado de las infraestructuras construidas ni antes ni después de que las obras hayan sido entregadas a los beneficiarios finales.
- Solo tiene a cargo obligaciones de medios que consisten en adelantar las gestiones necesarias para lograr la construcción de infraestructuras, en beneficio de las entidades territoriales aportantes.

- Como participe en el acuerdo, no está expuesta a los riesgos significativos y ventajas asociados con la provisión de bienes especificados por los municipios o el Departamento.
- Puede existir una contraprestación por la gestión de los recursos, la cual debe estar especificada en las cláusulas del convenio, como bonificación o comisión por el cumplimiento del objeto.

Si la decisión que adopten las entidades corresponde a esta alternativa, entonces las Empresas Públicas de Cundinamarca S.A. ESP, aplicarán el siguiente procedimiento contable:

Cuando la Empresa reciba en su tesorería los recursos de un crédito para entregarlos como aporte al Patrimonio Autónomo EPC en el marco del contrato de fiducia mercantil, debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Del otro lado, el Departamento y los municipios deberán reconocer un débito en la subcuenta 190801 En administración de la cuenta 1908 RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la subcuenta 231401 Préstamos banca comercial, de la cuenta 2314 FINANCIAMIENTO INTERNO DE LARGO PLAZO.

En el momento en que se haga entrega de los recursos a la entidad fiduciaria, la empresa debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Adicionalmente, debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta 930804-Recursos entregados en administración - Fiducia mercantil de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

En tal sentido, el hecho que el empréstito haya sido tramitado por la empresa y que los recursos se hayan desembolsado a su favor, es necesario tener presente que la titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control sobre el recurso y, además, los recursos pignorados a la entidad financiera para garantizar el cumplimiento del servicio de la deuda son flujos que deben entregar los municipios y el Departamento, por cuanto asumen una obligación presente.

Como consecuencia de lo anterior, tanto el Departamento como los municipios, una vez constituido el patrimonio autónomo, deberán reconocer tal transacción mediante un débito en la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y un crédito en la subcuenta 190801 En administración de la cuenta 1908 RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Para efectos de lo anterior, luego de efectuar la distribución proporcional correspondiente, la Empresa deberá informar a cada ente territorial el monto de los costos de transacción en que se ha incurrido para obtener el empréstito. 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. Debe entenderse como un costo incremental, aquel en el que no se habría incurrido si a la entidad no se le hubiera concedido el préstamo.

Para la actualización correspondiente, tanto el Departamento como los municipios, deberán atender lo dispuesto en el Capítulo II Pasivos, numeral 4 - Préstamos por Pagar, de las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos que deben atender las entidades de gobierno, que se anexan a la Resolución 484 de 2017 mediante la cual se modificaron las normas dispuestas por la CGN en el anexo de la Resolución 533 de 2015.

En adelante se seguirá el mismo procedimiento contable señalado en el numeral 2.1 y 2.2 de estas conclusiones.

Respecto de la ejecución y el control de los recursos entregados al “Fideicomiso EPC”, se deberá atender el procedimiento contable descrito en los numerales 2.1. y 2.2. de estas conclusiones.

3.2. Procedimiento contable cuando la EPC asume, por su cuenta y riesgo, las obligaciones ante la entidad financiera proveedora del financiamiento y, para garantizar el pago de la deuda, obtiene derechos sobre los flujos futuros comprometidos por el Departamento y los municipios participantes del esquema.

En desarrollo de esta alternativa, la EPC S.A. ESP actúa como agente principal en la relación contractual con la entidad proveedora del financiamiento, es decir, que gestiona el crédito por su cuenta y riesgo; por tanto, al recibir el desembolso del préstamo, debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 231401-PRÉSTAMOS BANCA COMERCIAL de la cuenta 2314 FINANCIAMIENTO INTERNO DE LARGO PLAZO. Posteriormente, el préstamo por pagar se medirá conforme a lo establecido en la Norma de préstamos por pagar.

Al entregar los recursos al Fideicomiso EPC, la EPC S.A. ESP acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y, como

compensación, debitará la subcuenta 141590-OTROS PRÉSTAMOS CONCEDIDOS de la cuenta 1415 PRÉSTAMOS CONCEDIDOS para reconocer los derechos sobre los flujos de vigencias futuras a los que se encuentran comprometidos tanto el Departamento de Cundinamarca como los municipios partícipes del esquema de financiación del PDA departamental.

Por otra parte, una vez el Patrimonio Autónomo recibe los recursos, el Departamento y municipios participantes del nuevo esquema reconocerán los derechos sobre el fideicomiso mediante un débito en la subcuenta 192603-FIDUCIA MERCANTIL - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditarán la subcuenta 231490 Otros préstamos de la cuenta 2314 FINANCIAMIENTO INTERNO DE LARGO PLAZO donde se reconocerán las obligaciones a favor de la EPC S.A. ESP para garantizar el servicio de la deuda asumida por la empresa.

Adicionalmente, cuando la empresa reciba el efectivo requerido para atender el servicio de la deuda, girado por el Departamento o lo diferentes municipios, debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 141590 Otros préstamos concedidos de la cuenta 1415 PRÉSTAMOS CONCEDIDOS en donde se reconocieron previamente los derechos sobre los flujos futuros que le dan el respaldo a la obligación financiera adquirida.

Lo anterior, en atención a que, como resultado del análisis realizado a la documentación aportada por la empresa, se observa que EPC S.A. ESP no tendrá el control de los recursos recibidos en calidad de préstamo, pues no decide el propósito al cual deben destinarse, no obtendrá los beneficios económicos futuros de las infraestructuras a desarrollar y tampoco podrá impedir a las entidades territoriales el acceso a los dineros, ni a los bienes construidos.

Por otra parte, cuando el Departamento de Cundinamarca o los municipios entreguen los recursos a la Empresa para cubrir las obligaciones con la entidad financiera, éstos debitarán la subcuenta 231490 Otros préstamos de la cuenta 2314 FINANCIAMIENTO INTERNO DE LARGO PLAZO y acreditarán la subcuenta y cuenta que corresponda a la naturaleza de los recursos recibidos.

Con la información por la entidad fiduciaria o por EPC S.A. ESPD, tanto el Departamento de Cundinamarca como los municipios actualizarán los derechos sobre el “Fideicomiso EPC”, tal como se indicó en los numerales 2.1 y 2.2. de estas conclusiones.

Ver otros conceptos relacionados en esta clasificación:

Concepto No. 20182000020101 del 12-03-2018
 20182000035571 del 24-07-2018
 20182000042121 del 29-08-2018
 20182000076251 del 26-12-2018
 20182000062991 del 05-12-2018

3.12 OPERACIÓN DE BANCA CENTRAL E INSTITUCIONES FINANCIERAS

No se profirió doctrina sobre este acápite.

3.13 EMISIÓN Y COLOCACIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA

No se profirió doctrina sobre este acápite.

3.14 PRÉSTAMOS POR PAGAR

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación:
 Concepto No. 20182300064911 del 26-12-2018

3.15 CUENTAS POR PAGAR

CONCEPTO No. 20182000000751 DEL 19-01-2018

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
	SUBTEMAS	Baja de cuentas por pagar de vigencias anteriores, ya que una vez reunido el Comité de Saneamiento Contable no existe la exigibilidad de la cuenta por pagar. Tratamiento contable para reversar cheques que fueron entregados al tercero, pero que llevan 10 meses sin ser cobrados.

Doctor
 CARLOS ANDRÉS CÓRDOBA
 Contador
 E.S.E. San Pedro de Cumbitara

Cumbitara -Nariño

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550005317-2, del día 06 de diciembre de 2017, en la cual solicita el tratamiento para realizar la baja de cuentas por pagar de vigencias anteriores que se encuentran reconocidos en la contabilidad de la E.S.E., ya que una vez reunido el Comité de Saneamiento Contable no existe la exigibilidad de la cuenta por pagar. Igualmente se indique como se debe reversar contablemente cheques que fueron entregados al tercero, pero que llevan 10 meses sin ser cobrados.

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

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014, señala:

“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. (...)

La cancelación de una obligación presente implica que la empresa entrega unos recursos que llevan incorporados beneficios económicos. La extinción de una obligación presente puede llevarse a cabo de varias maneras, entre otras, a través de pago en efectivo, transferencia o traslado de otros activos; prestación de servicios; sustitución de esa obligación por otra; conversión de la obligación en patrimonio; y prescripciones de acuerdo con la normatividad sobre la materia.”

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 y sus modificaciones, en el Capítulo II. Pasivos, señala:

“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. (...)

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 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, incluye las siguientes cuentas:

“2490 - OTRAS CUENTAS POR PAGAR DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones contraídas por la empresa, en desarrollo de sus actividades diferentes a las enunciadas en las cuentas anteriores. (...)

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. (...)

CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones expuestas anteriormente, un pasivo se dejará de reconocer en la contabilidad de la entidad cuando expiren las condiciones que generaron la obligación, y conforme a lo indicado en su consulta, el Comité de Saneamiento Contable ya ha evaluado la no existencia de exigibilidad por parte de un tercero para el cobro de dichas obligaciones, razón por la cual se debe proceder a realizar la baja en cuentas de las cuentas por pagar, para lo cual se debita la subcuenta correspondiente de la cuenta por pagar, y acredita la subcuenta 480290 - Otros ingresos financieros de la cuenta 4802 - FINANCIEROS.

En relación con los cheques entregados, considerando que la E.S.E. está cancelando el saldo del pasivo correspondiente entregando el cheque al acreedor, la E.S.E. deberá crear una política administrativa que le permita tener control sobre los cheques que genera así como un manejo de los mismos por medio de la conciliación bancaria, para ello los cheques pendientes de cobro se deberán registrar debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110 - DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS mediante el uso de auxiliares que permitan identificar el efectivo asociado al cheque y acreditando la subcuenta 249032- Cheques no cobrados o por reclamar de la cuenta 2490 - OTRAS CUENTAS POR PAGAR, hasta tanto sea reclamado el efectivo, momento en el cual se realiza la reversión de dicho registro.

Ahora bien, cuando la vigencia para el cobro del cheque ha expirado, la E.S.E. reclasificará el pasivo debitando la subcuenta 249032- Cheques no cobrados o por reclamar, de la cuenta 2490 - OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditando la subcuenta correspondiente al pasivo original; al tiempo que se realiza la reclasificación del auxiliar creado para identificar el efectivo de los cheques no cobrados, al auxiliar del efectivo disponible en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110 - DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, afectada en el momento en que se giró el respectivo cheque.

CONCEPTO No. 20182000038851 DEL 03-08-2018

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 Otros pasivos
	SUBTEMAS	Registros contables para la cancelación de obligaciones derivadas de la contratación de personal para ejercer la gerencia del proyecto de construcción de VIP, cuyos costos se financian con recursos del Patrimonio Autónomo.

Doctora
CLAUDIA PATRICIA NOREÑA BASTIDAS
Líder Financiera
Empresa de Desarrollo Sostenible del Oriente EDESO
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550002657-2 de junio 25 de 2018, mediante la cual manifiesta que la Empresa Desarrollo Sostenible del Oriente (EDESOS) participa en la constitución de un Patrimonio autónomo para la ejecución de un proyecto de construcción de vivienda de interés prioritario VIP, donde EDESOS en calidad de Fideicomitente Gerente le corresponde aportar al patrimonio autónomo la gerencia del proyecto para lo cual contrata personal cuyos costos son financiados con recursos del Patrimonio Autónomo.

Con base en el anterior planteamiento, consulta: “¿Qué registro contable debe efectuar la empresa en relación al personal que contrató, toda vez que se deben practicar las retenciones tributarias debido a que EDESOS es una empresa industrial y comercial del Estado y el Patrimonio autónomo es quien realiza el pago?”

Se solicitó a la consultante suministrar mayor información con el fin de contar con elementos suficientes para resolver la consulta, para lo cual envió copia del contrato de Unión Temporal conformada por EDESOS y la firma constructora, y copia del contrato de Fiducia Mercantil y sus respectivos Otro Si.

Adicionalmente, mediante correo electrónico informó que para adelantar el proyecto de construcción de vivienda de interés prioritario VIP, se constituyó un patrimonio Autónomo donde el aporte de EDESOS es la gerencia del proyecto para lo cual contrata personal cuyo pago lo realiza el Patrimonio autónomo.

EDESOS una vez se finalice y liquide el proyecto tendrá ingresos por porcentaje de participación sobre las utilidades que genere el proyecto.

Igualmente, mediante conversación telefónica la consultante aclaró que la contratación del personal para ejercer la gerencia del proyecto la efectúa EDESOS a nombre propio y que del porcentaje de participación sobre las utilidades que le corresponde una vez se liquide el proyecto, el patrimonio autónomo le descontará el monto de las obligaciones pagadas a nombre de EDESOS.

CONSIDERACIONES

El OTRO SI N° 2 al Contrato De Fiducia Mercantil Irrevocable de Administración Inmobiliaria, DIDEICOMISO JARDÍN DE CIMARRONAS 1 ETAPA, señala lo siguiente:

“1. EL FIDEICOMITENTE GERENTE Y BENEFICIARIO GERENTE:

RODRIGO HERNANDEZ ALZATE, identificado con la cédula de ciudadanía número 15.440.383 de Rionegro, quien obra en el presente contrato en su calidad de Gerente General y, como tal, en nombre y representación legal de la EMPRESA DE DESARROLLO SOSTENIBLE DEL ORIENTE “EDES0” - MT. 900.974.762-8, sociedad industrial y comercial del orden Municipal, domiciliada en el Municipio de Rionegro, constituida mediante Acuerdo Municipal No. 006 de 2016, constitución, vigencia, representación legal y alcance de facultades que acredita con el Acuerdo Municipal, Acta de Nombramiento y Aceptación del cargo, el cual se anexa como parte integrante de este documento, quien en adelante y para los efectos del presente contrato se denominará el FIDEICOMITENTE GERENTE Y/O BENEFICIARIO GERENTE.

(...)

6. La EMPRESA DE DESARROLLO SOSTENIBLE DEL ORIENTE “EDES0” aportará para desarrollar la construcción de 72 Unidades de Vivienda Familiar de Interés Prioritario, como parte de la PRIMERA ETAPA del PROYECTO JARDIN DE CIMARRONAS:

- (1) Área de terreno para la ejecución de las 72 Unidades de Vivienda, que se describe y alindera más adelante; los (u) Impuestos sobre el inmueble hasta la escrituración y entrega a favor de los Beneficiarios de las Viviendas, la (iii) Construcción de las obras de urbanismo; la (iv) Licencia de urbanización; la (v) Licencia de construcción; la (vi) Comercialización y ventas; la (vii) Gerencia del PROYECTO; las (viii) Cargas y obligaciones urbanísticas; (ix) Áreas de cesión Tipo A, 8 y C; y la (x) Factibilidad de servicios públicos.
- (2) 7. Los aportes se realizarán para la adecuada gestión del PROYECTO, trasladando el terreno a un patrimonio autónomo que tendrá como objetivo permitir que los FIDEICOMITENTES adelanten la construcción y comercialización del PROYECTO, por su exclusiva cuenta y riesgo, así como facilitar la enajenación de las Unidades Inmobiliarias resultantes a los Beneficiarios de las Viviendas” (Subrayado fuera de texto)

El OTRO SI 2 señala lo siguiente:

TERCERA. Se Modifican los Literales A y D del Numeral 1 del parágrafo 1 de la Cláusula Sexta ‘Conformación del Fideicomiso, y se adiciona el Literal E y el Parágrafo 1.1, en los siguientes términos:

“CLÁUSULA SEXTA. CONFORMACIÓN DEL FIDEICOMISO JARDÍN DE CIMARRONAS IETAPA:

(...)

1. APORTES EN DINERO:

A. SUBSIDIOS: EL FIDEICOMITENTE GERENTE coadyuvará y/o tramitará la solicitud de SUBSIDIOS en dinero y en especie, por Unidad de Vivienda, los cuales variarán de acuerdo con las condiciones específicas de cada uno de los PROMITENTES COMPRADORES y de la asignación de los mismos por parte del Municipio de Rionegro y/o del FIDEICOMISO - PROGRAMA DE VIVIENDA DE INTERÉS PRIORITARIO PARA AHORRADORES; por un valor que puede variar, el cual será mínimo de \$9.997.667 y \$32.129.177, para un total mínimo de \$2.879.328.096.

B. (...)

C. (...)

D. RECURSOS PARA GASTOS INDIRECTOS Y DE INTERVENTORIA: EL FIDEICOMITENTE CONSTRUCTOR se obliga a aportar la suma inicial de \$118.650.000 ML. para cubrir el pago de la INTERVENTORÍA y los gastos indirectos que sean autorizados por el FIDEICOMITENTE GERENTE y el, INTER VENTOR.

En relación con la normatividad contable pública el Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, 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:

1926 - DERECHOS EN FIDEICOMISO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos fiduciarios originados en virtud de la celebración de contratos de fiducia mercantil, que dan al fideicomitente la posibilidad de ejercerlos de acuerdo con el acto constitutivo o la Ley. (...)” (Subrayado fuera del texto)

202. Noción. Los pasivos corresponden a las obligaciones ciertas o estimadas de la entidad contable pública, derivadas de hechos pasados, de las cuales se prevé que representarán para la entidad un flujo de salida de recursos que incorporan un potencial de servicios o beneficios económicos, en desarrollo de las funciones de cometido estatal. (...)

204. Las obligaciones se originan en las normas y disposiciones legales, en los negocios jurídicos y demás actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales. Desde el punto de vista económico, se originan como consecuencia de operaciones que implican un incremento de activos o la generación de costos y gastos. (...)

223. Noción. Las cuentas por pagar son las obligaciones adquiridas por la entidad contable pública con terceros, relacionadas con sus operaciones en desarrollo de funciones de cometido estatal.

224. Las cuentas por pagar deben reconocerse por el valor total adeudado, que se define como la cantidad a pagar en el momento de adquirir la obligación. (...) (Subrayados fuera de texto)

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

“24 CUENTAS POR PAGAR

En esta denominación se incluyen las cuentas que representan las obligaciones que la entidad contable pública adquiere con terceros, relacionadas con las operaciones que lleva a cabo, en desarrollo de funciones de cometido estatal.

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, se concluye que los aportes a Patrimonios autónomos se reconocen por parte del fideicomitente en la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO, la cual es sujeto de actualización mensual, reconociendo los activos en caso de haberlos, y los gastos de acuerdo a la naturaleza de las erogaciones ejecutadas.

Por lo tanto, los aportes al Fideicomiso representados en la gerencia del proyecto deberá reconocerlos como derechos en fideicomiso concurrentemente con el reconocimiento de las obligaciones contraídas por su cuenta y riesgo para la contratación del personal que participará en la gerencia del proyecto. Para el efecto, debe registrar un débito a la Subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta

1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO, con crédito a las subcuentas y cuentas que correspondan del pasivo por los beneficios a los empleados, honorarios o prestación de servicios, según corresponda, y los respectivos descuentos tributarios asociados.

Ahora bien, teniendo en cuenta lo planteado en la consulta, respecto del pago de dichas obligaciones por parte del Patrimonio autónomo, una vez canceladas dichas obligaciones EDSO debe registrar un débito en las subcuentas y cuentas del pasivo según corresponda, y constituirá un pasivo a favor del Patrimonio autónomo acreditando la subcuenta 249015-Obligaciones pagadas por terceros de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, la cual se disminuirá si se ha determinado algún cruce con partidas que se causen en favor de EDES0 y a cargo del Patrimonio.

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación:

Concepto No. 20182000020101 del 12-03-2018
 20182000020641 del 16-03-2018
 20182000023461 del 17-04-2018
 20182000026361 del 02-04-2018
 20182000045521 del 10-09-2018
 20182000066161 del 19-12-2018
 20182300058891 del 28-12-2018

3.16 BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

CONCEPTO No. 20182000002011 DEL 02-02-2018

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	Reconocimiento contable y medición de las cesantías retroactivas o del régimen tradicional.

Doctor

DAVID MAURICIO OLAYA LÓPEZ

Asesor

E.S.E. Hospital Regional Sur Oriental

Chinacota - Norte de Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550005504-2, del día 21 de diciembre de 2017, en la cual solicita lo siguiente:

“El pasado 16 de mayo mediante consulta radicada con numero 20175500024132 solicitamos pronunciamiento con relación al registro del pasivo por retroactividad de cesantías.

El cálculo de este pasivo tiene como variables el número de días laborados desde su vinculación a la empresa hasta el día del retiro, último salario, alimentación, transporte, horas extras, recargos, bonificaciones y primas con corte al último día de trabajo.

Por ende, el cálculo de estas obligaciones encaja en la descripción de PROVISIONES: En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los pasivos a cargo de la empresa que están sujetos a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía y/o vencimiento, siempre que pueda hacerse una estimación fiable del valor de la obligación.

La incertidumbre en cuanto a la cuantía lo determina lo señalado en el segundo párrafo. Con relación a la incertidumbre del vencimiento está dado por cuanto este pasivo solo se reconoce con el retiro del funcionario que puede ser en uno o más de un año dependiendo que el funcionario cumpla con requisitos para pensionarse, que se retire, que fallezca o que opte por el retiro obligatorio.

Por otra parte, en este pasivo no se reconoce ningún tipo de interés como lo manifiesta en su respuesta y el cálculo está determinado mediante un procedimiento establecido por el ministerio de trabajo y el ministerio de salud y protección social. No como lo manifiestan en el penúltimo párrafo del oficio de respuesta.”

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

CONSIDERACIONES

EL Código Sustantivo del Trabajo, señala lo siguiente:

“CAPITULO VII.

AUXILIO DE CESANTIA.

ARTICULO 249. REGLA GENERAL. Todo empleador está obligado a pagar a sus trabajadores, y a las demás personas que se indican en este Capítulo, al terminar el contrato de trabajo, como auxilio de cesantía, un mes de salario por cada año de servicios y proporcionalmente por fracción de año. (...) (Subrayado fuera de texto)

El artículo 98 de la Ley N° 50 de 1990, indica:

“... El auxilio de cesantía estará sometido a los siguientes regímenes: 1. El régimen tradicional del Código Sustantivo del Trabajo, contenido en el Capítulo VII, Título VIII, parte primera y demás disposiciones que lo modifiquen o adicionen, el cual continuará rigiendo los contratos de trabajo celebrados con anterioridad a la vigencia de esta Ley. 2. El régimen especial que por esta Ley se crea, que se aplicará obligatoriamente a los contratos de trabajo celebrados a partir de su vigencia. (...)

Por otro lado, 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, menciona lo siguiente:

“5. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

Los beneficios a los empleados comprenden todas las retribuciones que la entidad proporciona a sus trabajadores a cambio de sus servicios, incluyendo, cuando haya lugar, beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual... (...)

5.2. Beneficios a los empleados a largo plazo

5.2.1. Reconocimiento

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. (...)

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. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas, anexo a la Resolución N° 139 de 2015 y sus modificaciones, expresa:

2512 - BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO: “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. (...)”

Además, la Resolución N° 596 de 2017 “Por la cual se modifica 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”, crea la subcuenta 251204- Cesantías retroactivas.

CONCLUSIONES

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

Las cesantías retroactivas o del régimen tradicional, es el auxilio que deberá entregar el empleador al trabajador, correspondiente a un mes de salario por cada año de servicio y proporcionalmente por fracción de año, al momento de su retiro, terminación del contrato, o mediante entrega parcial en los casos permitidos por la legislación. Dicho auxilio se entrega como contraprestación a los servicios prestados por los empleados acogidos al régimen tradicional de cesantías, durante el tiempo laborado.

De acuerdo con lo anterior, las cesantías retroactivas son un pasivo cierto que no contiene incertidumbre frente a su existencia al ser una contraprestación laboral ordenada por la

legislación; para la cual se deberá realizar una estimación contable, y esta no menoscaba la confiabilidad de la información, siempre y cuando para su determinación se utilice toda la información disponible, las técnicas y las metodologías adecuadas en cumplimiento con el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

Se reitera lo expresado en las conclusiones del concepto N° 20172000034811 de 2017, en el cual se indica que las cesantías retroactivas se deben reconocer como un pasivo por beneficios a los empleados a largo plazo, acreditando por el valor que corresponda, la subcuenta 251204-Cesantías retroactivas, creada por la resolución N° 596 de 2017 "Por la cual se modifica 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", de la cuenta 2512-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO.

Ahora bien, el penúltimo párrafo del concepto N° 20172000034811 de 2017, no alude el reconocimiento de ningún tipo de interés, sino que contempla la medición del valor presente de las cesantías calculadas de acuerdo con lo expresado en la legislación. Por lo cual, hasta tanto no se modifique este aspecto en el Marco Normativo aplicable para el Hospital, la medición de las cesantías retroactivas se realizará calculando el valor presente de la obligación, utilizando como factor de descuento la tasa de mercado de los TES, emitidos por el gobierno, que tengan un plazo similar al plazo estimado de pago.

ONCEPTO No. 20182000020311 DEL 14-03-2018

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Beneficios a empleados Patrimonio de las empresas
	SUBTEMAS	Reconocimiento de pensiones actuales

Doctor
MOISES BANGUERA
Contador
Industria de Licores del Valle
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550000970-2 del 6 de marzo de 2018, relacionada con inquietudes sobre los registros contables para reconocer el pago de pensiones actuales y las variaciones del cálculo actuarial.

Informa que la empresa tiene pensiones a su cargo las cuales aún no han amortizado el 100%, además que no tiene las reservas financieras dado que los pagos de las pensiones se efectúan con el presupuesto anual de gastos.

Adicionalmente manifiesta que: “Bajo NIIF el saldo por amortizar se llevó a la cuenta del patrimonio IMPACTOS POR TRANSICION, subcuenta 326815-Beneficios posempleos.”

Solicita se le informe que cuentas debe afectar al contabilizar el pago de las pensiones actuales y el incremento anual del cálculo actuarial, y en qué casos debe acreditar o debitar la cuenta 326815- Beneficios posempleos.

Igualmente consulta sobre el manejo contable de las valorizaciones en activos, cuando se hacen los avalúos.

En los siguientes términos se resuelve la consulta:

CONSIDERACIONES

La Norma relativa a los Beneficios posempleo contenida en el Marco normativo para las Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, señala:

“5.4. Beneficios posempleo

5.4.1. Reconocimiento.

Se reconocerán como beneficios posempleo, los beneficios distintos de aquellos por terminación del vínculo laboral o contractual que se paguen después de completar el periodo de empleo en la empresa.

Entre los beneficios posempleo se incluirán: a) las pensiones a cargo de la empresa; y b) otros beneficios posteriores al empleo como los seguros de vida y los beneficios de asistencia médica o de cobertura educativa.

5.4.2. Medición

(...) Las evaluaciones actuariales se efectuarán con una frecuencia no mayor a tres años. En caso de que no se haya hecho una evaluación actuarial en la fecha de los estados financieros, se utilizará la evaluación más reciente, indicando la fecha en que fue realizada. El reconocimiento del costo del servicio presente, el costo por servicios pasados y el interés sobre el pasivo afectará el resultado del periodo. Por su parte, las ganancias y pérdidas actuariales y el rendimiento de los activos del plan de beneficios afectarán el patrimonio y se presentarán en el otro resultado integral. (..)”

El Catálogo General de Cuentas, describe la cuenta 2514-Beneficios posempleo-Pensiones, en los siguientes términos: “Representa el valor de las obligaciones a cargo de la empresa cuando esta reconoce directamente las pensiones de sus empleados.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- La disminución en el valor del cálculo actuarial reconocido por la empresa. 2- El pago de las obligaciones por concepto de pensiones.

SE ACREDITA CON:

1- El incremento en el valor del cálculo actuarial de pensiones a cargo de la empresa.”
Por su parte, el instructivo 02 de 2014, mediante el cual se dan las instrucciones para la transición al Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, en relación con Beneficios a empleados-Beneficios posempleo, señaló:

1.2.4.4 Beneficios posempleo

De acuerdo al nuevo marco normativo, los beneficios posempleo son aquellos distintos de los beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual que se pagarán después de

que el empleado complete el periodo de empleo en la empresa, es decir, los beneficios que se otorgan a los empleados que no poseen un vínculo laboral vigente con la empresa.

Entre los beneficios posempleo se incluirán:

a) las pensiones a cargo de la empresa, y

(...)

Cuando la empresa, en su calidad de empleadora, deba reconocer y asumir el pago de los beneficios posempleo, reconocerá un pasivo por sus obligaciones y los activos que financien dichos beneficios. Las ganancias y pérdidas actuariales derivadas del cambio en el pasivo y en los activos destinados a financiarlo durante el periodo se reconocerán en el patrimonio y se presentarán en el otro resultado integral.

Si en la fecha de transición, existen activos con los cuales se liquidarán directamente las obligaciones, estos se reconocerán de manera independiente.

Para efectos de la transición, téngase en cuenta que, a 31 de diciembre de 2014, dichos beneficios pueden encontrarse en las pensiones y prestaciones económicas por pagar, en las provisiones para pensiones, en el pasivo pensional conmutado y en las responsabilidades contingentes.

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

a) Identificar y clasificar, en esta categoría, las prestaciones de tipo legal, extralegal, por convención colectiva o por obligaciones implícitas que representen para la empresa una obligación presente que deba liquidar o pagar a los empleados después de cumplido el periodo de empleo en la empresa.

b) Medir las obligaciones identificadas en el literal a) que hayan sido reconocidas a 31 de diciembre de 2014 y que cumplan con la definición de este tipo de beneficios por el valor presente de la obligación derivada de los beneficios definidos utilizando la tasa de mercado de los TES emitidos por el Gobierno Nacional con plazos similares a los estimados para el pago de las obligaciones. La diferencia entre el valor en libros y el nuevo valor de las obligaciones por beneficios posempleo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Ganancias (pérdidas) por Planes de Beneficios Definidos,

c) Reconocer, como un pasivo, las obligaciones identificadas en el literal a) que no hayan sido reconocidas a 31 de diciembre de 2014 y que cumplan con la definición de este tipo de beneficios por el valor presente de la obligación derivada de los beneficios definidos utilizando la tasa de mercado de los TES emitidos por el Gobierno Nacional con plazos

similares a los estimados para el pago de las obligaciones. El reconocimiento de estas obligaciones afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

(...)

De otra parte, 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 16 establece:

“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.

(...)

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.” (...)

CONCLUSIONES

Acorde con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar que la Industria de Licores del Valle le corresponde preparar su información contable según lo dispuesto en el marco normativo para Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, y no sobre Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

En tal sentido, para la preparación del Estado de Situación Financiera de apertura a 1º de enero de 2015, según el Instructivo 02 de 2014, la empresa debió efectuar las siguientes actividades:

Realizar el ajuste contable para cancelar los saldos de las subcuentas de naturaleza débito y crédito correspondientes al cálculo actuarial y a las pensiones por amortizar, reconocidos en la cuenta 2720-PROVISION PARA PENSIONES, contra la subcuenta 326815-Beneficios a empleados de la cuenta 3268-IMPACTOS POR TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN.

Las obligaciones por pensiones actuales, futuras pensiones, cuotas partes de pensiones, que la entidad presentaba a 31 de diciembre de 2014, se debieron clasificar como beneficios a empleados en las subcuentas 251410- CALCULO ACTUARIAL DE PENSIONES ACTUALES, de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES, afectando como contrapartida la cuenta 326815-BENEFICIOS A EMPLEADOS de la cuenta 3268-IMPACTOS POR TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO NORMATIVO.

A partir del período de aplicación del nuevo marco normativo, el cálculo actuarial reconocido según el párrafo precedente se modificará por las variaciones que lo aumenten o disminuyan, así:

Las variaciones por actualización del cálculo actuarial, se contabilizarán como un mayor o menor valor de la subcuenta 251410- CALCULO ACTUARIAL DE PENSIONES ACTUALES, de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES afectando la subcuenta 328001-GANANCIAS O PÉRDIDAS ACTUARIALES POR PLANES DE BENEFICIOS POSEMPLEO de la cuenta 3280-GANANCIAS O PERDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A EMPLEADOS, y se presentarán en el Otro Resultado Integral-ORI.

En el caso de la causación de la nómina de pensionados, se reclasifica su valor debitando la subcuenta 251410-CALCULO ACTUARIAL DE PENSIONES ACTUALES, y acreditando la subcuenta 251401-PENSIONES DE JUBILACIÓN PATRONALES, de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES. La subcuenta 251401-PENSIONES DE JUBILACIÓN PATRONALES, se disminuirá con el respectivo pago.

Por consiguiente, no es viable afectar la subcuenta 326815-BENEFICIOS A EMPLEADOS de la cuenta 3268-IMPACTOS POR TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN para reconocer las variaciones del cálculo actuarial. Esta cuenta se debió afectar una única vez para la elaboración del Estado de Situación Financiera de Apertura (ESFA) y su saldo deberá ser presentado a partir de los primeros estados financieros comparativos con corte a 31 de diciembre de 2016 y los estados financieros subsiguientes.

Con relación a la pregunta sobre el manejo contable de las valorizaciones en activos cuando se hacen los avalúos, este Despacho le informa que 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, 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.

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.

CONCEPTO No. 20182000031771 DEL 18-06-2018

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran ahorro del público
	TEMAS	Beneficios posempleo Ganancias o pérdidas por planes de beneficios a los empleados Plan de activos para beneficios posempleo Resultados de ejercicios anteriores
	SUBTEMAS	Reconocimiento de la variación del cálculo actuarial de pensiones. Reconocimiento de la variación del plan de activos para beneficios posempleo Cancelación del saldo de la cuenta 3280-Ganancias o pérdidas por planes de beneficios a los empleados

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

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2018550002031-2 del 7 de mayo de 2018, mediante la cual presenta algunas inquietudes en relación con los saldos del pasivo por Beneficios posempleo considerando que al realizar la actualización del cálculo actuarial en 2017, en la contabilidad de la Empresa la cuenta

3280-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS presentó saldo débito, por lo que pregunta:

1 ¿En qué momento desaparece la partida patrimonial cuenta ganancias o pérdidas por planes de beneficios a los empleados (saldo DB) y presentada en el Otro Resultado Integral (ORI), que fue formada por la actualización del cálculo actuarial?

2 ¿De qué forma o alternativa se puede amortizar o disminuir el valor reflejado en el ORI (partida negativa por \$90.693 millones) que fue formado por el reconocimiento en el año 2017 de la actualización del cálculo actuarial?, ¿La amortización pasa por resultados o por otra partida de patrimonio?

3 De acuerdo con lo anterior, ¿la amortización del pasivo pensional puede ser lineal o es potestativo de la Empresa de Licores de Cundinamarca hacerlo como lo considere más conveniente, pudiendo amortizar de manera acelerada el incremento en el pasivo pensional?

4 Si la entidad tiene constituidas reservas ocasionales, es viable poder amortizar el ORI formado por actualización del cálculo actuarial contra reservas, ¿si así lo dispone el máximo órgano?

5 ¿Es viable realizar cruce a esta cuenta del ORI que fue formada por el incremento en el cálculo actuarial por \$90.693 millones con remanente existente de una provisión cuya destinación inicial era cubrir plan de retiro y realizar abono a pasivo pensional?

6 ¿En qué momento desaparece el saldo de la cuenta 3280 rendimiento de los activos por planes beneficios posempleo y cuál sería su tratamiento contable?

7 Toda vez que la ELC reconoció la totalidad de las pensiones compartidas en los estados financieros y la Unidad de Pensiones de Cundinamarca (Entidad que administra el Pasivo Pensional de la ELC), tiene como obligación contractual el recobro de estas, me permito hacer la siguiente pregunta: ¿una vez recuperados estos recursos son abonados directamente a la cuenta administrada por la Unidad de Pensiones de Cundinamarca, para el reconocimiento de esta recuperación es viable que la ELC afecte las siguientes partidas?, ¿un debito a la cuenta 190402 bienes entregados en administración y crédito a la cuenta 3280 - ganancias o pérdidas por planes de beneficios a los empleados?

CONSIDERACIONES

El Marco normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, adoptado mediante la Resolución 414 de 2014 en su Marco Conceptual define los elementos relacionados directamente con la medida de la situación financiera como son los activos, los pasivos y el patrimonio, así como los elementos relacionados con la medida del rendimiento financiero como son los ingresos, los gastos y los costos.

En relación con el Patrimonio el numeral 6.1.3. Patrimonio, señala:

“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.

Para determinar si una partida cumple la definición de activo, pasivo o patrimonio, debe prestarse atención a las condiciones esenciales y a la realidad económica que subyacen a la misma y no a su forma legal.”

De otra parte, el Anexo de la Resolución N° 139 de 2015 con la cual se incorporó al Marco Normativo de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, la Norma para la Presentación de Estados Financieros y Revelaciones, señala:

“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. (...)

1.3.2.3 Información a presentar en el estado de situación financiera o en las notas

21. El nivel de información suministrada variará para cada partida; así, por ejemplo:

f) 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

24. 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

25. 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.

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

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

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

posteriormente al resultado del periodo cuando se cumplan las condiciones específicas. (...) (Subrayados fuera de texto)

34. Adicionalmente, se revelarán los ajustes por reclasificación relacionados con los componentes de otro resultado integral.”

De otra parte, la Norma de Beneficios a los Empleados- Beneficios posempleo, señala,

“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:
- las pensiones a cargo de la empresa relacionadas con sus empleados, así como aquellas que, por disposiciones legales, hayan sido asumidas por la empresa; (...)
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 (...)
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. (...)
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. (...) 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. (...) 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.”

El CGC para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del público, incorporado al RCP por la Resolución N° 139 de 2015 y sus modificaciones, describe la cuenta 3280-Ganancias o Pérdidas por planes de beneficios a los empleados, como: “Representa el valor acumulado de las variaciones, tanto positivas como negativas, de las obligaciones por beneficios a empleados a largo plazo y beneficios posempleo que se originan en las ganancias y pérdidas actuariales. También incluye el rendimiento de los activos del plan de beneficios.

DINÁMICA

SE DEBITA CON: 1- El mayor valor del cálculo actuarial. 2- El menor valor de los activos. 3- El valor acumulado de las ganancias cuando se liquide la obligación.

SE ACREDITA CON: 1- El menor valor del cálculo actuarial. 2- El valor del rendimiento de los activos. 3- El valor acumulado de las pérdidas cuando se liquide la obligación.”

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas, nos permitimos atender las preguntas de su solicitud,

1 ¿En qué momento desaparece la partida patrimonial cuenta ganancias o pérdidas por planes de beneficios a los empleados (saldo DB) y presentada en el Otro Resultado Integral (ORI), que fue formada por la actualización del cálculo actuarial?

De conformidad con la Norma de Beneficios a los empleados-Beneficios posempleo, cuando el valor del cálculo actuarial del pasivo pensional aumenta o disminuye, por la diferencia se afectará la cuenta 3280-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS, cuenta que se presenta en el Estado de Resultados en el Otro Resultado Integral-ORI, como quiera que este incluye las partidas de ingresos y gastos que no se reconocen en el resultado del periodo.

El saldo débito o crédito que pueda presentar por la acumulación de las variaciones positivas o negativas que se deriven de la actualización de los cálculos actuariales, solamente podrá desaparecer en el momento en que se efectúe la cancelación de la totalidad del pasivo pensional, afectando como contrapartida la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3225-Resultados de ejercicios anteriores.

La Entidad deberá evaluar si se incurrió en errores que requieren la reexpresión de los Estados Financieros o la sola corrección con efectos prospectivos y su correspondiente revelación, de conformidad con la norma sobre Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, contenida en el anexo a la Resolución 607 de 2016.

2 ¿De qué forma o alternativa se puede amortizar o disminuir el valor reflejado en el ORI (partida negativa por \$90.693 millones) que fue formado por el reconocimiento en el año 2017 de la actualización del cálculo actuarial?, ¿La amortización pasa por resultados o por otra partida de patrimonio?

3 De acuerdo con lo anterior, ¿la amortización del pasivo pensional puede ser lineal o es potestativo de la Empresa de Licores de Cundinamarca hacerlo como lo considere más conveniente, pudiendo amortizar de manera acelerada el incremento en el pasivo pensional?

Si bien es cierto que el pasivo pensional era objeto de amortización afectando el estado de resultados con las Normas y Procedimientos del RCP precedente, con la adopción del marco normativo aplicable a las Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, contenido en el anexo a la Resolución 607 de 2016, desde la conformación de los saldos iniciales en la fecha de transición, el pasivo pensional debió amortizarse en su totalidad afectando la cuenta de Patrimonio Impactos por transición al nuevo marco de regulación.

A partir de la aplicación plena del Marco normativo según lo dispuesto en la Resolución 414 de 2014 la variación del cálculo actuarial afectará la cuenta de Patrimonio, en consecuencia por este concepto no es posible volver a realizar una amortización afectando el estado de resultados.

4 Si la entidad tiene constituidas reservas ocasionales, es viable poder amortizar el ORI formado por actualización del cálculo actuarial contra reservas, ¿si así lo dispone el máximo órgano?

Las reservas que presente el estado financiero de la Empresa debieron constituirse por mandato del máximo órgano directivo de la Empresa, quien sería el llamado a autorizar la reasignación o destino de las reservas y los activos que las respaldan, más no es posible considerar un cruce con el saldo de la cuenta 3280-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS. El manejo contable de esta cuenta, debe atenerse a la dinámica definida en el Catálogo General de cuentas, anexo a la Resolución 139 de 2015 y sus modificaciones, y a los lineamientos expresados en la respuesta a la primera pregunta de esta consulta.

5 ¿Es viable realizar cruce a esta cuenta del ORI que fue formada por el incremento en el cálculo actuarial por \$90.693 millones con remanente existente de una provisión cuya destinación inicial era cubrir plan de retiro y realizar abono a pasivo pensional?

El remanente del pasivo constituido para un plan de retiro voluntario que la empresa llevó a cabo, bajo el entendido que no se configura la corrección de un error, podrá cancelarse afectando el estado de resultados y no es posible dar de baja este saldo afectando la cuenta 3280-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS. Al respecto, se reitera que el manejo contable de esta última cuenta, debe atenerse a la dinámica definida en el Catálogo General de cuentas, anexo a la Resolución 139 de 2015 y sus modificaciones, y a los lineamientos expresados en la respuesta a la primera pregunta de esta consulta.

6 ¿En qué momento desaparece el saldo de la cuenta 3280 rendimiento de los activos por planes beneficios posempleo y cuál sería su tratamiento contable?

Los bienes destinados al pago del pasivo pensional deberán reconocerse de manera independiente en la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO y se medirán al valor razonable 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. La variación resultante afectará el patrimonio en la subcuenta 328003-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR ACTUALIZACIÓN DE LOS ACTIVOS DEL PLAN DE BENEFICIOS POSEMPLEO de la cuenta 3280-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS y se presentará en el otro resultado integral.

El saldo débito o crédito que pueda presentar por la acumulación de los rendimientos de los activos que conforman el plan de beneficios posempleo, solamente podrá desaparecer en el momento en que se efectúe la cancelación de la totalidad del pasivo pensional, afectando como contrapartida la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES

7. Toda vez que la ELC reconoció la totalidad de las pensiones compartidas en los estados financieros y la Unidad de Pensiones de Cundinamarca (Entidad que administra el Pasivo Pensional de la ELC), tiene como obligación contractual el recobro de estas, me permito hacer la siguiente pregunta: ¿una vez recuperados estos recursos son abonados directamente a la cuenta administrada por la Unidad de Pensiones de Cundinamarca, para el reconocimiento de esta recuperación es viable que la ELC afecte las siguientes partidas?, ¿un debito a la cuenta 190402 bienes entregados en administración y crédito a la cuenta 3280 - ganancias o pérdidas por planes de beneficios a los empleados?

a) Si con ocasión del pago de la nómina a los pensionados, se cubren cuotas partes a cargo de terceras entidades, debe reconocerse un derecho en la subcuenta 138408-CUOTAS PARTES DE PENSIONES de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, la cual será cancelada cuando se recuperen los importes respectivos.

b. Si la entidad debe cancelar a otra entidad la cuota parte reconocerá la obligación en la subcuenta 251414-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones, de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES, la cual se cancelará cuando se efectúen los pagos a la entidad que tiene a su cargo el pago de la nómina a los pensionados.

Según el procedimiento, anotado no es viable el registro por ustedes señalado.

CONCEPTO No. 20182000033831 DEL 09-07-2018

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	Tratamiento contable en el reajuste de prestaciones sociales de vigencias anteriores

Señora

MIRIAM PIEDAD GÓMEZ

Ciudad

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

522

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) N° 2018550002491-2 del día 12 de junio de 2018, mediante la cual solicita el tratamiento contable y presupuestal para el pago en un reajuste de prestaciones sociales de vigencias anteriores.

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

CONSIDERACIONES

El artículo 354° de la Constitución Política de Colombia de 1991, consagra:

“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 de texto)

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, establece:

“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; (...)” (Subrayado 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 de 2014 y sus modificaciones, en Capítulo VI. Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, Numeral 5.3. Corrección de errores de periodos anteriores establece:

“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." (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

Previo a dar respuesta a su consulta, es pertinente realizar la siguiente aclaración:

Mediante el artículo 354 de la Constitución Política de Colombia y la Ley 298 de 1996, le asignaron al Contador General de la Nación las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general, determinar los principios, políticas y normas contables que deben regir en el país para el sector público, y emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación. Por lo anterior, no es competencia de

este ente regulador conceptuar sobre la afectación presupuestal por el pago en el reajuste de prestaciones sociales de vigencias anteriores.

Ahora bien, de conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas, se concluye que si el ajuste a las prestaciones sociales deriva de información únicamente disponible durante el periodo en curso, la empresa deberá reconocerlo, afectando las cuentas correspondientes al gasto o costo, atendiendo a la norma de Beneficios a los empleados, contenida en 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. Si por el contrario, de acuerdo a lo establecido en la norma de Corrección de errores de periodos anteriores, el reajuste de prestaciones sociales de periodos anteriores derivó de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible, lo que conllevó a un error aritmético, error en la aplicación de políticas contables o mala interpretación de los hechos, la empresa debe ajustar el valor de las prestaciones no reconocidas en el periodo correspondiente, con un crédito en las subcuentas correspondientes a la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO, y un débito en la subcuenta correspondiente a la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Posteriormente, en el momento que se realice el pago de la obligación, se afectará con un débito las subcuentas correspondientes a la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO, y un crédito en la cuenta correspondiente al grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO.

Adicionalmente, la empresa deberá evaluar la aplicación de lo establecido en dicha norma, respecto a la materialidad del error y la reexpresión de la información contable. Pues como consecuencia de ello, si el hecho económico es material, deberá efectuarse la reexpresión de los estados financieros, de conformidad con lo dispuesto en aquella norma, en tanto que de no tratarse de un hecho relevante se procede únicamente el registro mencionado con anterioridad, y las respectivas revelaciones en las notas a los estados financieros.

CONCEPTO No. 20182000041001 DEL 17-08-2018

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el mercado de Valores, y que no Captan ni Administran ahorro del público
	TEMAS	Beneficios posempleo-pensiones Bonos pensionales

SUBTEMAS	<p>Causación del pasivo por pensiones futuras el cual corresponde a los bonos pensionales emitidos</p> <p>Disminución del pasivo por futuras pensiones por la cancelación de los bonos pensionales emitidos</p>
-----------------	---

Doctora
 ANLLELI ROMERO
 Contador
 Empresas Municipales de Cartago
 Cartago - Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2018550002995-2 del 25 de julio de 2018, mediante la cual consulta:

1. ¿Qué normatividad regula el cálculo actuarial de pensiones futuras?
2. ¿Cómo debe causarse el cálculo actuarial de pensiones futuras en una entidad pública?
3. ¿Después de reconocer el pasivo, cómo se realiza el registro para disminuir ese pasivo?

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos,

CONSIDERACIONES

A las Empresas que no Cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público les aplica la normatividad adoptada mediante la Resolución N° 607 de 2016, en la cual se presenta la Norma de Beneficios a los empleados - Beneficios posempleo, que aplica a los pasivos pensionales y señala:

“5. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

1. 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. (...)

5.4. Beneficios posempleo

5.4.1. Reconocimiento

27. Se reconocerán como beneficios posemplo, 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 posemplo 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

5.4.2. Medición

31. Los beneficios posemplo 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 posemplo e información histórica de utilización de los beneficios.
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.

Por su parte, el CGC adoptado mediante las Resoluciones 310 y 596 de 2017 describe las cuentas:

“2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES: Representa el valor de las obligaciones pensionales a cargo de la empresa relacionadas con sus empleados o extrabajadores. También incluye las obligaciones pensionales que, por disposiciones legales, hayan sido asumidas por la empresa.

DINÁMICA

SE DEBITA CON: 1- El menor valor del cálculo actuarial de pensiones por nuevas mediciones. 2- El valor del pago de las obligaciones pensionales. 3- El valor de la cuota parte del bono

pensional emitido. 4- El valor del pago de indemnizaciones sustitutivas. 5- El valor de las obligaciones pensionales trasladadas a otra entidad.

SE ACREDITA CON: 1- El valor de las obligaciones pensionales asumidas. 2- El mayor valor del cálculo actuarial de pensiones a cargo de la empresa.”

“2919-BONOS PENSIONALES. Representa el valor de los bonos pensionales emitidos.

DINÁMICA

SE DEBITA CON: 1- El menor valor de la proyección financiera de los bonos pensionales emitidos. 2- El valor de los bonos pensionales pagados. 3- El valor de los bonos pensionales anulados.

SE ACREDITA CON: 1- El valor de la proyección financiera de los bonos pensionales emitidos. 2- El mayor valor de la proyección financiera de los bonos pensionales emitidos” (Subrayados fuera de texto)

De otra parte, en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación del Anexo de la Resolución 607 de 2016 para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, incorporadas al RCP con la Resolución N° 139 de 2015, la Norma de POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES, dispone:

“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.
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 de texto)
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 las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar:

1. Las obligaciones por concepto de pasivos pensionales cuando la entidad es clasificada como una Empresa que no Cotiza en el mercado de valores y que no Capta ni Administra ahorro del público y es responsable del pasivo pensional de sus empleados, se reconocerán aplicando la Norma de Beneficios a los empleados, Beneficios posempleo.

2. En relación con la causación por pensiones futuras, es pertinente recordar que los bonos pensionales se clasifican en bonos pensionales provisionales que se registran en cuentas de orden y en bonos pensionales emitidos de los cuales su proyección financiera corresponde registrarla en la subcuenta 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES, anotando que su reconocimiento debió efectuarse en la fecha de la transición al conformar los saldos iniciales según lo dispuesto en el Instructivo 002 de 2014.

Si a la fecha de la transición existían bonos emitidos y no fueron oportunamente reconocidos, aplicará la Norma de políticas contables, Cambios en las estimaciones contables y Corrección de errores, según la cual por errores en la aplicación de políticas contables en el período en que se tenga conocimiento del error se ajustará la partida del pasivo por futuras pensiones contra la cuenta de Resultados de ejercicios anteriores del Patrimonio.

Además, la empresa corregirá los errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, reexpresando de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo que el que esta preparando, 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 se entreguen estados financieros como si los errores no se hubieran cometido nunca.

3. El pasivo reconocido por futuras pensiones disminuye cuando van a cancelarse los Bonos pensionales emitidos, caso en el cual corresponde debitar la subcuenta 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES y acreditar la subcuenta 291901-Cuotas partes de bonos pensionales emitidos de la cuenta 2919-BONOS PENSIONALES, la cual se cancelará al realizar el pago del bono pensional.

CONCEPTO No. 20182000041821 DEL 27-08-2018

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	Reconocimiento de las actualizaciones actuariales de pensiones

Doctora

ANALLELI ROMERO

Jefe de Contabilidad

Empresas Municipales de Cartago E.S.P.

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

530

Cartago - Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con número de radicado 2018550002823-2, del día 11 de julio de 2018, mediante la cual solicita confirmar si el registro posterior a la actualización actuarial de las pensiones corresponde a un débito en la subcuenta 272004-PENSIONES ACTUALES POR AMORTIZAR (DB), y un crédito en la subcuenta 272003-CÁLCULO ACTUARIAL DE PENSIONES ACTUALES (CR). En caso negativo, identificar el correspondiente registro contable.

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

CONSIDERACIONES

Las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, en relación a los Beneficios Posempleo, establece:

“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. (...)

5.4.2. Medición

(...)

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.” (Subrayado fuera del texto)

Por otra 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, anexo a la Resolución 139 de 2015 y sus modificaciones, señala:

“2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones pensionales a cargo de la empresa relacionadas con sus empleados o extrabajadores. También incluye las obligaciones pensionales que, por disposiciones legales, hayan sido asumidas por la empresa.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El menor valor del cálculo actuarial de pensiones por nuevas mediciones.
- 2- El valor del pago de las obligaciones pensionales.
- 3- El valor de la cuota parte del bono pensional emitido.
- 4- El valor del pago de indemnizaciones sustitutivas.
- 5- El valor de las obligaciones pensionales trasladadas a otra entidad.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de las obligaciones pensionales asumidas.
- 2- El mayor valor del cálculo actuarial de pensiones a cargo de la empresa.

3280-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor acumulado de las variaciones, tanto positivas como negativas, de las obligaciones por beneficios a empleados a largo plazo y beneficios posempleo que se originan en las ganancias y pérdidas actuariales. También incluye el rendimiento de los activos del plan de beneficios.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El mayor valor del cálculo actuarial.
- 2- El menor valor de los activos.
- 3- El valor acumulado de las ganancias cuando se liquide la obligación.

SE ACREDITA CON:

- 1- El menor valor del cálculo actuarial.
- 2- El valor del rendimiento de los activos.
- 3- El valor acumulado de las pérdidas cuando se liquide la obligación.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriores, se concluye:

Las variaciones por actualización del cálculo actuarial se contabilizarán como un mayor o menor valor de la subcuenta 251410- CALCULO ACTUARIAL DE PENSIONES ACTUALES, de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES afectando la subcuenta 328001- Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios posempleo, de la cuenta 3280- GANANCIAS O PERDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A EMPLEADOS, y se presentarán en el Otro Resultado Integral-ORI.

Adicionalmente, es preciso advertir que las subcuentas por usted mencionadas, correspondientes a 272004-PENSIONES ACTUALES POR AMORTIZAR (DB) y 272003-Cálculo actuarial de pensiones actuales (Cr), actualmente no hacen parte del Catálogo General de Cuentas para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, pues ellas corresponden al extinto Catálogo de Cuentas, cuya vigencia para las Entidades circunscritas al Marco Normativo de Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público finiquitó el 31 de diciembre de 2015.

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación:

Concepto No. 20182000020621 del 16-03-2018

20182000064121 del 07-12-2018

20182000066161 del 19-12-2018

3.17 OPERACIONES CON INSTRUMENTOS DERIVADOS

No se profirió doctrina sobre este acápite.

3.18 PROVISIONES

CONCEPTO No. 20182000000971 DEL 24-01-2018

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Provisiones Cuentas de orden acreedoras
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de un litigio que cursa en contra de dos entidades y que actualmente se encuentra ante un Juez de segunda instancia, para el que previamente se produjo un fallo adverso.

Doctor

LUIS EDUARDO VALENCIA LOPEZ

Funcionario de Apoyo

Empresa de Servicios Públicos de Pueblo Rico

Pueblo Rico - Risaralda

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2017550005475-2, del 18 de diciembre de 2017, donde solicita un pronunciamiento sobre el reconocimiento contable de un proceso jurídico en contra de la Empresa de Servicios Públicos de Pueblo Rico, que actualmente cursa ante un Juez de segunda instancia, para el que previamente se profirió un fallo de primera instancia condenando a la citada Empresa junto con otra, a cancelar la suma de suma de \$295.086.800. La consulta se presenta ante la incertidumbre respecto de la decisión definitiva.

CONSIDERACIONES

En atención a lo dispuesto en la Ley 87 de 1993, la Contaduría General de la Nación - CGN, mediante la Resolución 357 del 23 de julio de 2008, adoptó el “Procedimiento para la implementación y evaluación del control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN” y en el numeral 3.2, prescribe:

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

Entre otras, son prácticas contables las relacionadas con las fechas de cierre o corte para la preparación de información definitiva, (...) criterios de identificación, clasificación, medición, registro y ajustes, elaboración, y análisis e interpretación de los estados contables y demás informes, (...)

Los manuales que se elaboren deben permanecer actualizados en cada una de las Dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El Artículo 1º del Decreto 4689 de 2005 modifica el artículo 37 del Decreto 359 de 1995, “por el cual se reglamenta la Ley 179 de 1994”, señalando lo siguiente:

Artículo 1º. Modificase el artículo 37 del Decreto 359 del 22 de febrero de 1995, el cual quedará así:

"Artículo 37. A partir del 1º de marzo de 1995 los créditos judicialmente reconocidos, las conciliaciones y los laudos arbitrales deberán ser remitidos por la autoridad judicial o la administrativa que los reciba, al órgano condenado u obligado.

Cuando dos o más entidades públicas resulten obligadas a pagar sumas de dinero y no se especifique en la respectiva providencia la forma y el porcentaje con que cada entidad deberá asumir el pago, la obligación dineraria será atendida conforme a las siguientes reglas:

1. En conflictos de naturaleza laboral, el pago deberá atenderse en su totalidad con cargo al presupuesto de la entidad en la que preste o prestó el servicio en forma personal y remunerada el servidor público beneficiario de la sentencia, laudo o conciliación derivada de la relación laboral.

2. En conflictos de naturaleza contractual, deberá afectarse el presupuesto de la entidad que liquidó el contrato o, en su defecto, de la que lo suscribió.

Cuando la causa de la condena proviniera del ejercicio de las potestades excepcionales al derecho común consagradas en la Ley 80 de 1993 o en normas posteriores que la modifiquen, adicionen o complementen, deberá afectarse el presupuesto de la entidad que expidió el respectivo acto administrativo.

A falta de cualquiera de las anteriores hipótesis, el cumplimiento del pago de la condena deberá estar a cargo de la entidad que se benefició con la prestación contractual.

3. En conflictos de naturaleza extracontractual, deberá afectarse, en su orden, el presupuesto de la entidad responsable de la custodia y guarda del bien que produjo el hecho dañoso; o el de la entidad a la que prestaba sus servicios el servidor público que causó el perjuicio o incurrió en vía de hecho; o el de la entidad que omitió el deber legal que generó la condena; o el de la entidad que produjo la operación administrativa u ocupó inmuebles en los términos del artículo 86 del Código Contencioso Administrativo.

Parágrafo 1°. Cuando una entidad pública sea condenada al pago de una indemnización, bonificación, salario o cualquier otra prestación laboral en beneficio de un servidor público que no ha estado vinculado a su planta de personal, deberá afectarse el presupuesto de la entidad a la que presta o prestó los servicios personales relacionados con la causa de la condena, aun si la indemnización consiste en el pago de prestaciones periódicas.

Parágrafo 2°. En los procesos de ejecución de sentencias en contra de entidades públicas de cualquier orden, los mandamientos de pago, medidas cautelares y providencias que ordenen seguir adelante la ejecución, deberán ceñirse a las reglas señaladas en el presente decreto.

Parágrafo 3°. En los créditos judicialmente reconocidos, cuyos beneficiarios para su cumplimiento, no hayan presentado la documentación establecida en los Decretos 768 de 1993, 818 de 1994 y demás normas que los modifiquen, adicionen o complementen, o que a la fecha de entrada en vigencia de este decreto no hubiesen sido atendidos por la entidad condenada, se aplicarán las reglas establecidas en los artículos anteriores". (Subrayados fuera de texto)

La Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado, puso a disposición de las entidades públicas del orden nacional, una metodología para el cálculo de la provisión contable que adoptó mediante Resolución 353 del 01 de noviembre de 2016, la que en el literal d) del Artículo 8º. Otras reglas, establece:

“En caso de que existan múltiples entidades demandadas frente a un mismo proceso, el apoderado de cada entidad debe hacer el mismo ejercicio de manera independiente teniendo en cuenta la probabilidad de condena de la entidad en el proceso y no solamente la probabilidad de pérdida del proceso en general. En el presente caso el valor de la provisión contable nunca se suma con lo estimado por otras entidades.” (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, como lo señala la citada Agencia en la Circular Externa 09 de 2016, la CGN señaló que "...de acuerdo con las consideraciones expuestas, se concluye que para efectos de reconocer el pasivo estimado por demandas interpuestas en contra de una entidad pública, de acuerdo con la normatividad precitada y los elementos de control interno relacionados con la documentación de las políticas, procedimientos y funciones, el reconocimiento de cuentas valuativas, la actualización de valores y la conciliación de información, es la misma entidad quien de acuerdo con la naturaleza, condiciones y demás elementos de la demanda, deberá establecer cuál es el método de reconocido valor técnico que debe utilizar para establecer la provisión para contingencias, de tal manera que éste le permita garantizar que la información financiera, económica, social y ambiental relacionada con los procesos judiciales que cursan en su contra, contenga las características cualitativas de la información contable pública de Confiabilidad, Relevancia y Comprensibilidad, definidas en el Régimen de Contabilidad Pública." (Subrayado fuera de texto)

El Marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, dispuesto como anexo a la Resolución N° 414 de 2014, en el numeral 5, define los siguientes principios de contabilidad pública, que debe atender las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público

“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.

Las normas dispuestas en el anexo a la Resolución N° 607 de 2016, la cual modificó las normas que se anexaron a la Resolución N° 414 de 2014, en el Capítulo II Pasivos, numeral

6, párrafos 1, 2, 3 y 4 se señala lo siguiente:

- “1. 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. Son ejemplos de hechos que pueden ser objeto de reconocimiento como provisiones: los litigios y demandas en contra de la empresa, las garantías otorgadas por la empresa, los contratos onerosos, las reestructuraciones y los desmantelamientos.
2. La empresa reconocerá una provisión cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones: a) tiene una obligación presente, ya sea legal o implícita, como resultado de un suceso pasado; b) probablemente, debe desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos para cancelar la obligación y c) puede hacerse una estimación fiable del valor de la obligación.
3. En algunos casos excepcionales no es claro si existe una obligación en el momento presente. En tales circunstancias, se considerará que el suceso ocurrido en el pasado ha dado lugar a una obligación presente si, teniendo en cuenta toda la evidencia disponible al final del periodo contable, es mayor la probabilidad de que exista una obligación presente que de lo contrario.
4. Las obligaciones pueden ser probables, posibles o remotas. Una obligación es probable cuando la probabilidad de ocurrencia es más alta que la probabilidad de que no ocurra, lo cual conlleva al reconocimiento de una provisión. Una obligación es posible cuando la probabilidad de ocurrencia es menor que la probabilidad de no ocurrencia, lo cual conlleva a la revelación de un pasivo contingente. Una obligación es remota cuando la probabilidad de ocurrencia del evento es prácticamente nula, en este caso no se reconocerá un pasivo ni será necesaria su revelación como pasivo contingente.”
(Subrayados fuera de texto)

Igualmente, las citadas normas, en el Capítulo III Activos y pasivos contingentes, numeral 2, párrafo 1, establecen lo siguiente:

- “1. Los pasivos contingentes no serán objeto de reconocimiento en los estados financieros. Un pasivo contingente corresponde a una obligación posible surgida a raíz de sucesos pasados, cuya existencia 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 de texto)

CONCLUSIONES

Cada entidad, de acuerdo con la naturaleza, condiciones y demás elementos relacionados con los procesos judiciales que cursan en su contra, debe adoptar una política operativa en la que señale el método de reconocido valor técnico a utilizar para determinar si debe o no registrar una provisión o un pasivo contingente, para garantizar la producción de información financiera que cumpla con las características fundamentales de relevancia y representación fiel a que se refiere el Marco conceptual dispuesto en el anexo de la Resolución N° 414 de 2014, el cual le aplica a la Empresa de Servicios Públicos de Pueblo Rico.

En este orden de ideas, el reconocimiento contable de provisiones por fallos que se originan en demandas interpuestas en contra de la Empresa, depende de la evaluación de riesgos e incertidumbres efectuada por el área jurídica de la misma, para lo cual se deberá aplicar una metodología de reconocido valor técnico para determinar la tasa de condena esperada por las pretensiones de los demandantes, teniendo en cuenta los criterios técnicos y jurisprudenciales necesarios para estimar el monto del pasivo en caso de pérdida.

Para tal evaluación será necesario considerar diversas variables y circunstancias, tales como a) Riesgo de pérdida del proceso por relevancia jurídica de las razones de hecho y derecho expuestas por el demandante, b) Riesgos de pérdida del proceso asociados a la contundencia, congruencia y pertinencia de los medios probatorios que soportan la demanda, e) Presencia de riesgos procesales y extraprocesales, d) Riesgo de pérdida del proceso asociado al nivel de jurisprudencia.

Así las cosas, la Empresa reconocerá una provisión originada en una demanda que cursa en su contra cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones: a) tiene una obligación presente, como resultado de un suceso pasado; b) la probabilidad que deba efectuar un pago para cancelar la obligación es más alta que la probabilidad que no deba hacerlo y c) puede hacerse una estimación fiable del valor de la obligación.

Ahora bien, si la probabilidad de que se profiera un fallo en contra de la Empresa es menor que la probabilidad de ocurrencia, se deberá reconocer un pasivo contingente por cuanto se trata de una obligación posible. Si se determina que la obligación es remota, es decir, cuando la probabilidad de ocurrencia del evento es prácticamente nula, en este caso no se reconocerá un pasivo ni será necesaria su revelación como pasivo contingente

Por tratarse de un proceso en el que fueron demandadas dos entidades, la Empresa puede tomar como referente las instrucciones que la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado ha señalado para las entidades del nivel nacional en el literal d), Artículo 8º, de la Resolución Nº 353 de 2016. Adicionalmente, también se podrán considerar los lineamientos previstos en el Artículo 37 del Decreto Nº 359 de 1995, modificado por el Artículo 1º del Decreto Nº 4689 de 2005.

CONCEPTO No. 20182000000861 DEL 08-02-2018

	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran ahorro del Público
1	TEMAS	Provisiones
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de probables daños y perjuicios a afectados en accidente ocurrido en la planta Mamonal de COTECMAR.

Doctor

JOSÉ MANUEL REYES GUEVARA

Jefe División de Contabilidad

Corporación de Ciencia y Tecnología para el Desarrollo de la Industria Naval Marítima y Fluvial - COTECMAR

Cartagena - Bolívar

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550005358-2, del día 7 de diciembre de 2017, en la cual expresa:

“De la manera más atenta me dirijo a usted con el fin de elevar consulta con motivo del evento desafortunado sucedido en la Corporación de Ciencia y Tecnología para la Industria Naval, Marítima y Fluvial COTECMAR el pasado 17 de mayo del año en curso.

En una explosión en la Barcaza de un cliente que era objeto de reparaciones en las instalaciones de la Planta de Mamonal de COTECMAR, cuyos motivos son objeto de investigación perdieron la vida 7 personas y 14 personas más resultaron heridas entre los que se encontraban funcionarios de la Corporación y contratistas.

Como resultados de estos lamentables sucesos se tiene conocimiento con razonable certeza de las intenciones de los afectados y/o familiares de emprender acciones legales en contra de la Corporación para el reconocimiento de los probables daños y perjuicios causados.

Teniendo en cuenta las anteriores consideraciones, la certeza razonable de la intención de los afectados, la alta probabilidad que la Corporación deba resarcir económicamente los daños y perjuicios ocasionados a los afectados, y que el valor de estas obligaciones pueda estimarse con suficiente fiabilidad acudimos a la Contaduría General de la Nación como ente rector en materia de contabilidad pública con facultades constitucionales para expedir principios, normas, interpretaciones y guías de contabilidad y de información financiera resolver las siguientes inquietudes:

1. ¿Es posible constituir una provisión y reconocer un pasivo contingente amparado en lo dispuesto en el capítulo III Activos y pasivos contingentes de la resolución 414 de 2014 por las obligaciones probables surgidas a raíz de los hechos acontecidos el pasado 17 de mayo de 2017 descrito anteriormente?
2. En caso que sea posible la constitución y registro de la provisión y el reconocimiento del pasivo contingente ¿Cuál sería la dinámica contable y cuáles serían las cuentas que intervienen en el registro?"

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, establece lo siguiente:

6. PROVISIONES

6.1. Reconocimiento

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

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

3. En algunos casos excepcionales no es claro si existe una obligación en el momento presente. En tales circunstancias, se considerará que el suceso ocurrido en el pasado ha dado lugar a una obligación presente si, teniendo en cuenta toda la evidencia disponible al final del periodo contable, es mayor la probabilidad de que exista una obligación presente que de lo contrario.

4. Las obligaciones pueden ser probables, posibles o remotas. Una obligación es probable cuando la probabilidad de ocurrencia es más alta que la probabilidad de que no ocurra, lo cual conlleva al reconocimiento de una provisión. Una obligación es posible cuando la probabilidad de ocurrencia es menor que la probabilidad de no ocurrencia, lo cual conlleva a la revelación de un pasivo contingente. Una obligación es remota cuando la probabilidad de ocurrencia del evento es prácticamente nula, en este caso no se reconocerá un pasivo ni será necesaria su revelación como pasivo contingente.

5. Las provisiones pueden tener origen en obligaciones legales o en obligaciones implícitas. Una obligación legal es aquella que se deriva de un contrato, de la legislación o de otra causa de tipo legal, mientras que una obligación implícita es aquella que se deriva de actuaciones de la empresa producto de políticas empresariales de dominio público, patrones de comportamiento o declaraciones específicas, en las que la empresa ha dado a conocer a terceros, que está dispuesta a aceptar ciertas responsabilidades y, como consecuencia, ha creado una expectativa válida de su cumplimiento.

6. Las provisiones se utilizarán solo para afrontar los desembolsos para los cuales fueron originalmente reconocidas. (...)

14. Las provisiones se reclasificarán al pasivo que corresponda cuando ya no exista incertidumbre en relación con su cuantía y/o vencimiento. (...)

2. PASIVOS CONTINGENTES

2.1. Reconocimiento

1. Los pasivos contingentes no serán objeto de reconocimiento en los estados financieros. Un pasivo contingente corresponde a una obligación posible surgida a raíz de sucesos

pasados, cuya existencia 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.

2. Los pasivos contingentes se evaluarán de forma continuada, con el fin de asegurar que su evolución se refleje apropiadamente en los estados financieros. En caso de que la salida de recursos sea probable y que se obtenga una medición fiable de la obligación, se procederá al reconocimiento del pasivo en los estados financieros del periodo en el que dicho cambio tenga lugar. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas, anexo a la Resolución N° 139 de 2015 y sus modificaciones, contiene las siguientes cuentas:

2701- LITIGIOS Y DEMANDAS: “Representa el valor estimado de las obligaciones originadas por litigios y demandas en contra de la empresa, con respecto a las cuales se ha establecido que, para cancelarlas, existe la probabilidad de que la empresa tenga que desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.”

91- PASIVOS CONTINGENTES: “En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan obligaciones posibles surgidas a raíz de sucesos pasados, cuya existencia quedará confirmada solo si llegan a ocurrir o si no llegan a ocurrir uno o más sucesos futuros inciertos que no estén enteramente bajo el control de la empresa. Un pasivo contingente también corresponde a toda obligación presente, surgida a raíz de sucesos pasados, pero no reconocida en los estados financieros, bien sea porque no es probable que, por la existencia de la misma y para satisfacerla, se requiera que la empresa tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos, o bien sea porque no puede estimarse el valor de la obligación con la suficiente fiabilidad. La empresa revela los pasivos contingentes en cuentas de orden acreedoras cuando es posible realizar una medición.” (Subrayado fuera de texto)

La CGN mediante la Resolución N° 116 de 2017 expidió el procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, el cual establece lo siguiente en el numeral 2:

“2.1 Admisión de las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales

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

2.2 Obligación remota

Cuando la entidad establezca que la obligación es remota, esto es, cuando la probabilidad de pérdida del proceso es prácticamente nula, este hecho no será objeto de reconocimiento ni de revelación en los estados financieros de la entidad. La probabilidad de pérdida del proceso será objeto de seguimiento cuando la entidad obtenga nueva información o, como mínimo, al final del periodo contable para determinar si la obligación continúa siendo remota, o pasa a ser posible o probable, caso en el cual se aplicará lo dispuesto en el numeral 2.3 o 2.4, según corresponda.

2.3 Obligación posible

Cuando se establezca que la obligación es posible, es decir, que la probabilidad de pérdida del proceso es menor que la probabilidad de no pérdida, la entidad revelará la obligación como un pasivo contingente. Adicionalmente, en la medida en que pueda hacerse una medición del pasivo contingente, este se registrará debitando la subcuenta 990505-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 9905-PASIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (DB) y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 9120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS. Para tal efecto, la medición corresponderá a la mejor estimación del valor que la entidad podría llegar a pagar al culminar el proceso. Dicha medición se revisará cuando exista nueva información acerca del proceso o, como mínimo, al final del periodo contable.

2.4 Obligación probable

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

El registro de la provisión se efectuará con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS y un crédito en la subcuenta que

corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS. (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

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

De acuerdo con el contexto planteado en la consulta, si la Entidad encuentra que existe asidero legal para las pretendidas demandas por parte de los familiares de las víctimas y demás afectados por el insuceso, de la cual se pueda desprender una obligación presente, derivada de sucesos pasados, y por ende es probable que tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos; la entidad podrá registrar una provisión, siempre y cuando pueda realizar una estimación fiable de la obligación, la cual deberá estar soportada en las revelaciones, mostrando los criterios que consideró para realizarla.

En caso de que se cumplan las condiciones mencionadas en el párrafo anterior, la entidad deberá registrar una provisión por el valor estimado, debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS, y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS.

Si, pese a la obligación de COTECMAR de responder frente a los hechos ocurridos en el accidente en el que resultaron afectadas varias personas, y la posibilidad de tener que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos, no es factible realizar una medición suficientemente fiable del valor de la obligación, la entidad deberá realizar las revelaciones a que haya lugar de acuerdo con lo establecido en la norma de pasivos contingentes, en las que se tendrá que realizar una descripción de la naturaleza de dicho pasivo, y de las incertidumbres relacionadas con la estimación del valor de la obligación, y además registrar un pasivo contingente en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 9120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS, y como contrapartida afectar la subcuenta 990505-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 9905-PASIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (DB).

Ahora bien, si COTECMAR no encuentra soporte legal que justifique la obligación presente, frente a los hechos ocurridos, y con ello la probabilidad de que tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos, entonces no deberá efectuar registros contables, hasta tanto se hagan efectivos los procesos judiciales.

CONCEPTO No. 20182000001901 DEL 02-02-2018

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Provisiones Cuentas de orden acreedoras - Pasivos contingentes
	SUBTEMAS	Reconocimiento de sanción interpuesta por la DIAN que se encuentra en litigio ante el Tribunal Administrativo de Cundinamarca.

Doctor

NÉSTOR RAÚL MARTÍNEZ GÓMEZ

Contador

INFOTIC S.A.

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550005481-2, del día 19 de diciembre de 2017, en la cual consulta sobre el procedimiento contable para el reconocimiento de una sanción interpuesta por la DIAN a la entidad mediante la Resolución N° 865 del 11 febrero de 2016, la cual se encuentra en litigio y a la espera de fallo por parte del Tribunal Administrativo de Cundinamarca.

Actualmente la sanción se encuentra reconocida como provisión en los estados financieros de la entidad, de acuerdo a oficio emitido por parte de la Superintendencia de Sociedades el 12 de octubre de 2016. Cabe anotar que la probabilidad de ganar el pleito ante el Tribunal Administrativo de Cundinamarca es de más del 80%, de acuerdo a lo indicado por los abogados de la entidad, razón por la cual la entidad no tendría obligación alguna de pago de la sanción.

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

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014, señala:

“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 a reconocimiento de pasivo. (...)"

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 y sus modificaciones, en el Capítulo II. Pasivos, señala:

“6. PROVISIONES

6.1. Reconocimiento

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

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

Las obligaciones pueden ser probables, posibles o remotas. Una obligación es probable cuando la probabilidad de ocurrencia es más alta que la probabilidad de que no ocurra, lo cual conlleva al reconocimiento de una provisión. Una obligación es posible cuando la probabilidad de ocurrencia es menor que la probabilidad de no ocurrencia, lo cual conlleva a la revelación de un pasivo contingente. Una obligación es remota cuando la probabilidad de ocurrencia del evento es prácticamente nula, en este caso no se reconocerá un pasivo ni será necesaria su revelación como pasivo contingente.

Las provisiones pueden tener origen en obligaciones legales o en obligaciones implícitas. Una obligación legal es aquella que se deriva de un contrato, de la legislación o de otra

causa de tipo legal, mientras que una obligación implícita es aquella que se deriva de actuaciones de la empresa producto de políticas empresariales de dominio público, patrones de comportamiento o declaraciones específicas, en las que la empresa ha dado a conocer a terceros, que está dispuesta a aceptar ciertas responsabilidades y, como consecuencia, ha creado una expectativa válida de su cumplimiento.

Las provisiones se utilizarán solo para afrontar los desembolsos para los cuales fueron originalmente reconocidas. (...)

Las provisiones se reconocerán como un pasivo y un gasto en el resultado del periodo. No obstante, las provisiones por desmantelamientos se reconocerán como un pasivo y como un mayor valor del activo al cual se asocie el desmantelamiento.

Las provisiones se reclasificarán al pasivo que corresponda cuando ya no exista incertidumbre en relación con su cuantía y/o vencimiento.

6.2. Medición inicial

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

El riesgo implica considerar la variabilidad en los desenlaces posibles. Un ajuste por la existencia de riesgo puede aumentar el valor por el que se mide una obligación. Será preciso tener precaución al realizar juicios en condiciones de incertidumbre, de manera que no se sobreestimen los activos o los ingresos y que no se subestimen los pasivos o los gastos. No obstante, la incertidumbre no será una justificación para la creación de provisiones excesivas, o para la sobrevaloración deliberada de los pasivos. (...)

6.3. Medición posterior

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

Cuando ya no sea probable la salida de recursos que incorporen beneficios económicos para cancelar la obligación correspondiente, se procederá a liquidar o a revertir la provisión.”
(Subrayado fuera de texto)

Por su parte, las anteriores normas en el Capítulo III. Activos y pasivos contingentes, indican:

“2. PASIVOS CONTINGENTES

2.1. Reconocimiento

Los pasivos contingentes no serán objeto de reconocimiento en los estados financieros. Un pasivo contingente corresponde a una obligación posible surgida a raíz de sucesos pasados, cuya existencia quedará confirmada solo si llegan a ocurrir o si no llegan a ocurrir uno o más sucesos futuros inciertos que no estén enteramente bajo el control de la empresa. Un pasivo contingente también corresponde a toda obligación presente, surgida a raíz de sucesos pasados, pero no reconocida en los estados financieros, bien sea porque no es probable que, 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.

Los pasivos contingentes se evaluarán de forma continuada, con el fin de asegurar que su evolución se refleje apropiadamente en los estados financieros. En caso de que la salida de recursos sea probable y que se obtenga una medición fiable de la obligación, se procederá al reconocimiento del pasivo en los estados financieros del periodo en el que dicho cambio tenga lugar.

2.2. Revelaciones

La empresa revelará los pasivos contingentes en cuentas de orden acreedoras contingentes cuando sea posible medirlos. Además, para cada tipo de pasivo contingente, en las notas a los estados financieros, revelará la siguiente información:

- a) una descripción de la naturaleza del pasivo contingente;
- b) una estimación de los efectos financieros, la indicación de las incertidumbres relacionadas con el valor o las fechas de salida de recursos y la posibilidad de cualquier reembolso; 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).” (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, incluye las siguientes cuentas:

“2790 - PROVISIONES DIVERSAS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los pasivos estimados en que incurrirá la empresa por conceptos diferentes a los enunciados en las cuentas definidas para representar provisiones específicas.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor trasladado a la cuenta por pagar correspondiente.
- 2- El menor valor de la provisión generado como consecuencia de su actualización o ajuste.
- 3- El valor de la provisión constituida cuando desaparezca la causa que la originó.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor estimado de la provisión constituida.
 - 2- El mayor valor de la provisión generado como consecuencia de su actualización o ajuste.
- (...)

5373 - PROVISIONES DIVERSAS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones estimadas en que incurrirá la empresa por conceptos diferentes a los enunciados en las cuentas definidas para representar provisiones específicas. (...)

9190 - OTROS PASIVOS CONTINGENTES

DESCRIPCIÓN

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

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El menor valor estimado de los otros pasivos 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 pasivos financieros.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor estimado de otros pasivos contingentes.
- 2- El mayor valor estimado de otros pasivos contingentes. (...)

9905 - PASIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (DB)

DESCRIPCIÓN Representa el valor de la contrapartida de las cuentas clasificadas en el Grupo 91 - Pasivos contingentes." (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones expuestas anteriormente, en primera medida corresponde a la entidad la definición de una política en la cual se especifique, de acuerdo al Marco Normativo de la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, en especial la Resolución N° 607 de 2016, los criterios y la probabilidad de ocurrencia que tomará en cuenta para la clasificación de aquellas obligaciones que sean identificables para la entidad, pero sobre las cuales existe incertidumbre en su ocurrencia, así como la no certeza en cuanto a su vencimiento o medición fiable. Criterios que darán a la entidad la posibilidad de clasificar dichas obligaciones en probables, posibles o remotas, lo cual se reflejaría en el tratamiento que se efectuaría para el reconocimiento en los estados financieros, ya sea en provisiones, cuentas de orden o sin efecto.

Aunque la Resolución N° 865 del 11 febrero de 2016 expedida por la DIAN, interpone a la entidad el pago de una sanción, y esta situación genera el reconocimiento de una cuenta por pagar como parte de los pasivos, se debe tener en cuenta que fue interpuesta una demanda por parte de la entidad ante el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, lo cual lleva a que sobre dicha sanción no se tenga certeza acerca de su probabilidad de ocurrencia, pago y vencimiento.

Por lo anterior, y tomando en cuenta la probabilidad de ocurrencia definida en la política de la entidad para este tipo de situaciones, la entidad podrá establecer si la obligación es remota, es decir que la probabilidad de pago de la sanción es prácticamente nula, razón por la cual este hecho no será objeto de reconocimiento ni revelación en los estados financieros.

En el caso, que se considere que la probabilidad de pago es menor que la probabilidad de no pago, la empresa considerará este hecho como una obligación posible, razón bajo la cual la entidad deberá revelar este hecho como parte de sus pasivos contingentes, para lo cual deberá debitar la subcuenta 990590-Otros pasivos contingentes por contra de la cuenta 9905-PASIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (DB), y acreditar la subcuenta 919090-Otros

pasivos contingentes de la cuenta 9190-OTROS PASIVOS CONTINGENTES, por el valor más fiable de la obligación surgida.

Como última opción, si al evaluar los criterios y condiciones del hecho, se establece que la probabilidad de pago es más alta que la probabilidad de no pago, la entidad reconocerá este hecho como una obligación probable, lo cual quiere decir, que la entidad deberá constituir una provisión por el valor que mejor refleje la estimación del desembolso en que se incurriría para la cancelación de esta obligación, para lo cual se debitará la subcuenta 537390-Otras provisiones diversas de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS, y acreditará la subcuenta 279090-Otras provisiones diversas de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS.

De igual manera el hecho será objeto de seguimiento cuando la empresa obtenga nueva información o, como mínimo, al final del periodo contable, a fin de determinar si la obligación mantiene su clasificación, o caso contrario se deba realizar reclasificación de cuentas de acuerdo a la probabilidad de pago.

CONCEPTO No. 20182000024411 DEL 20-04-2018

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Provisiones Cuentas de orden acreedoras - Pasivos Contingentes
	SUBTEMAS	Reconocimiento y medición de los pasivos contingentes, por procesos en contra de la entidad

Doctora

MARTHA PIRABAN

Profesional Especialización - Contabilidad

Metro Cali S.A.

Cali - Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con número 2018550000811-2 del día 8 de marzo de 2018, mediante la cual solicita claridad respecto a:

1. Si el reconocimiento de contingencias de procesos en contra de la entidad, se debe realizar por el total de las pretensiones en la cuenta 9390.

2. Si con la aplicación de la metodología para su valoración, el valor resultante se registra en la cuenta 9120, cuando este es inferior a la pretensión.

Adicionalmente, se pregunta: “El valor de las pretensiones se reconocen en su totalidad como quiera que el documento soporte es la radicación de la demanda? O se debe reconocer la pretensión por el valor de las pretensiones menos la valoración efectuada por la entidad?”

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

CONSIDERACIONES

En las Normas para 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 414 de 2014 y sus modificaciones, se define las provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes así:

“CAPÍTULO II. PASIVOS

6. PROVISIONES

6.1. Reconocimiento

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

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

4. Las obligaciones pueden ser probables, posibles o remotas. Una obligación es probable cuando la probabilidad de ocurrencia es más alta que la probabilidad de que no ocurra, lo cual conlleva al reconocimiento de una provisión. Una obligación es posible cuando la

probabilidad de ocurrencia es menor que la probabilidad de no ocurrencia, lo cual conlleva a la revelación de un pasivo contingente. Una obligación es remota cuando la probabilidad de ocurrencia del evento es prácticamente nula, en este caso no se reconocerá un pasivo ni será necesaria su revelación como pasivo contingente. (...)

13. Las provisiones se reconocerán como un pasivo y un gasto en el resultado del periodo. No obstante, las provisiones por desmantelamientos se reconocerán como un pasivo y como un mayor valor del activo al cual se asocie el desmantelamiento.

14. Las provisiones se reclasificarán al pasivo que corresponda cuando ya no exista incertidumbre en relación con su cuantía y/o vencimiento.

6.2. Medición inicial

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

16. El riesgo implica considerar la variabilidad en los desenlaces posibles. Será preciso tener precaución al realizar juicios en condiciones de incertidumbre, de manera que no se sobreestimen los activos o los ingresos y que no se subestimen los pasivos o los gastos. No obstante, la incertidumbre no será una justificación para la creación de provisiones excesivas, o para la sobrevaloración deliberada de los pasivos.

17. Las incertidumbres que rodean el valor a reconocer como provisión se tratan de diferentes formas, atendiendo a las circunstancias particulares de cada caso. En caso de que la provisión que se esté midiendo se refiera a una población importante de casos individuales, la obligación presente se estimará aplicando el método estadístico del Valor Esperado, el cual consiste en promediar todos los posibles desenlaces por sus probabilidades asociadas. Cuando exista un rango de desenlaces posibles con la misma probabilidad, la entidad utilizará el valor medio del intervalo para estimar la provisión.

18. Cuando el efecto del valor del dinero en el tiempo resulte significativo, el valor de la provisión será el valor presente de los valores que se espera sean requeridos para liquidar la obligación. La tasa de descuento utilizada para este cálculo será la tasa antes de impuestos que refleje las evaluaciones actuales del mercado correspondientes al valor del dinero en el tiempo y los riesgos específicos del pasivo correspondiente. En todo caso, la

tasa de descuento no deberá reflejar los riesgos que ya hayan sido objeto de ajuste en las estimaciones de los flujos de efectivo futuros relacionados con la provisión. (...)

6.3. Medición posterior

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

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

CAPÍTULO III. ACTIVOS Y PASIVOS CONTINGENTES

2. PASIVOS CONTINGENTES

2.1. Reconocimiento

1. Los pasivos contingentes no serán objeto de reconocimiento en los estados financieros. Un pasivo contingente corresponde a una obligación posible surgida a raíz de sucesos pasados, cuya existencia 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.

2. Los pasivos contingentes se evaluarán de forma continuada, con el fin de asegurar que su evolución se refleje apropiadamente en los estados financieros. En caso de que la salida de recursos sea probable y que se obtenga una medición fiable de la obligación, se procederá al reconocimiento del pasivo en los estados financieros del periodo en el que dicho cambio tenga lugar.” (Subrayado fuera del texto)

Así mismo, el Catálogo de Cuentas para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan y o administran ahorro del público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones determina:

“27 PROVISIONES

DESCRIPCIÓN

En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los pasivos a cargo de la empresa que están sujetos a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía y/o vencimiento, siempre que pueda hacerse una estimación fiable del valor de la obligación.

2701 LITIGIOS Y DEMANDAS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor estimado de las obligaciones originadas por litigios y demandas en contra de la empresa, con respecto a las cuales se ha establecido que, para cancelarlas, existe la probabilidad de que la empresa tenga que desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor trasladado a la cuenta por pagar una vez se haya emitido la sentencia definitiva.
- 2- El menor valor de la provisión generado como consecuencia de su actualización o ajuste.
- 3- El valor de la provisión constituida cuando desaparezca la causa que la originó.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor estimado de la provisión constituida.
- 2- El mayor valor de la provisión generado como consecuencia de su actualización o ajuste.

91 PASIVOS CONTINGENTES

DESCRIPCIÓN

En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan obligaciones posibles surgidas a raíz de sucesos pasados, cuya existencia quedará confirmada solo si llegan a ocurrir o si no llegan a ocurrir uno o más sucesos futuros inciertos que no estén enteramente bajo el control de la empresa. Un pasivo contingente también corresponde a toda obligación presente, surgida a raíz de sucesos pasados, pero no reconocida en los estados financieros, bien sea porque no es probable que, por la existencia de la misma y para satisfacerla, se requiera que la empresa tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos, o bien sea porque no puede estimarse el valor de la

obligación con la suficiente fiabilidad. La empresa registra los pasivos contingentes en cuentas de orden acreedoras cuando es posible realizar una medición.

9120 LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las demandas interpuestas por terceros en contra de la empresa. También incluye las pretensiones económicas originadas en conflictos o controversias que se resuelven por fuera de la justicia ordinaria.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El menor valor estimado durante el proceso.
- 2- El valor estimado cuando la salida de recursos sea probable y se obtenga una medición fiable de la obligación, momento en el cual se reconocerá el pasivo en los estados financieros.
- 3- El valor estimado cuando se extinga la causa que dio origen al proceso.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor estimado de las pretensiones económicas.
- 2- El mayor valor estimado durante el proceso.

9190 OTROS PASIVOS CONTINGENTES

DESCRIPCIÓN

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

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El menor valor estimado de los otros pasivos 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 pasivos financieros.

SE ACREDITA CON:

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

93 ACREEDORAS DE CONTROL

DESCRIPCIÓN

En esta denominación, se incluyen las cuentas que permiten controlar las operaciones que la empresa realiza con terceros y que, por su naturaleza, no afectan su situación financiera ni el rendimiento. También incluye las cuentas que permiten ejercer control administrativo sobre las obligaciones.

9390 OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las operaciones por conceptos no contemplados en las cuentas relacionadas anteriormente.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de la operación cuando se extinga la causa que le dio origen.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de la operación.” (Subrayado fuera del texto)

Ahora bien, dentro de los procedimientos contables adoptados por medio de la Resolución 310 de 2017, se incorpora el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias para Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, que para el reconocimiento de obligaciones y revelación de pasivos contingentes se establece lo siguiente:

“2.1 Admisión de las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales

Con la notificación de la admisión de las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales interpuestas por un tercero en contra de la empresa, se evaluará la

probabilidad de pérdida del proceso, con el fin de identificar si existe una obligación remota, posible o probable.

Para tal efecto, la empresa utilizará una metodología que se ajuste a los criterios de reconocimiento y revelación del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público. Cuando la empresa considere que la metodología contenida en la Resolución 353 de 2016 de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado se ajusta a las condiciones del proceso, podrá utilizar dicha metodología. (...)

2.2 Obligación remota

Cuando la empresa establezca que la obligación es remota, esto es, cuando la probabilidad de pérdida del proceso es prácticamente nula, este hecho no será objeto de reconocimiento ni de revelación en los estados financieros de la empresa. (...)

2.3 Obligación posible

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

Adicionalmente, en la medida en que pueda hacerse una medición del pasivo contingente, este se registrará debitando la subcuenta 990505-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS de la cuenta 9905-PASIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (DB) y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 9120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS. Para tal efecto, la medición corresponderá a la mejor estimación del valor que la entidad podría llegar a pagar al culminar el proceso. Dicha medición se revisará cuando exista nueva información acerca del proceso o, como mínimo, al final del periodo contable.

Para establecer el valor a registrar en las cuentas de orden contingentes, la empresa utilizará una metodología que se ajuste a los criterios de medición del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público. Cuando la empresa considere que la metodología contenida en la Resolución 353 de 2016 de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado se ajusta a las condiciones del proceso, podrá utilizar dicha metodología. (...)

2.4 Obligación probable

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

Para establecer el valor de la provisión, la empresa utilizará una metodología que se ajuste a los criterios de medición del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público. Cuando la empresa considere que la metodología contenida en la Resolución 353 de 2016 de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado se ajusta a las condiciones del proceso, podrá utilizar dicha metodología.

El registro de la provisión se efectuará con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 279015-MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS. (...)

2.5 Sentencia en firme condenatoria, laudo arbitral definitivo o acta de conciliación extrajudicial

Con la liquidación de la sentencia en firme condenatoria, laudo arbitral definitivo o acta de conciliación extrajudicial, la empresa registrará el crédito judicialmente reconocido, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial como una cuenta por pagar. Para tal efecto, la empresa verificará el valor provisionado con respecto al de la sentencia, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial, y hará los ajustes que correspondan, teniendo en cuenta lo siguiente:

a) Si el valor liquidado es igual al valor de la provisión reconocida, se debitará el saldo de la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o de la subcuenta 279015-MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y se acreditará la subcuenta 246002-SENTENCIAS o en la subcuenta 246003-LAUDOS ARBITRALES Y CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES.

b) Si el valor liquidado es mayor al valor reconocido como provisión, se debitará el saldo de la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 279015-MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y se acreditará la subcuenta 246002-SENTENCIAS o la subcuenta 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES por el valor liquidado. La diferencia se registrará en la subcuenta 589012-SENTENCIAS o en la subcuenta 589013-LAUDOS ARBITRALES Y CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES, según corresponda, de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS.

c) Si el valor liquidado es menor que el valor de la provisión reconocida, se debitará el saldo de la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 279015-MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y se acreditará la subcuenta 246002-SENTENCIAS o la subcuenta 246003-LAUDOS ARBITRALES Y CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES por el valor liquidado. La diferencia se registrará en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 537302-MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS si el gasto relacionado con la provisión se registró en el mismo período contable. De lo contrario, la diferencia se registrará en la subcuenta 480826-RECUPERACIONES de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS. (...)

2.7 Sentencia en firme absolutoria, laudo arbitral definitivo y acta de conciliación extrajudicial

En el evento en que la sentencia en firme, laudo arbitral definitivo o acta de conciliación extrajudicial exima de responsabilidad a la entidad demandada, se ajustarán las cuentas afectadas durante el proceso, ya sea cancelando las cuentas de orden o la provisión, según corresponda.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

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

En el momento en que sea admitida la demanda o arbitraje en contra de la empresa, es responsabilidad de esta evaluar la probabilidad de pérdida del proceso, con el fin de identificar su clasificación y tratamiento contable ya sea como obligación posible, probable o remota, de acuerdo a los requerimientos del Marco Normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones. Por ello, es imprescindible que se defina y establezca una metodología para la determinación de la probabilidad de pérdida y

medición, teniendo en cuenta los desenlaces asociados de mayor probabilidad, la experiencia en operaciones similares, los riesgos e incertidumbres, informes de expertos y demás herramientas necesarias.

Ahora bien, identificada la probabilidad de pérdida llevará a cabo la clasificación del hecho como posible, probable y remoto, de la siguiente manera:

a. Cuando la probabilidad de pérdida sea mayor a la probabilidad de que no ocurra, la obligación se clasificará como probable, lo cual implica el reconocimiento de una provisión, siempre y cuando cumpla con las condiciones de ser una obligación presente, resultado de sucesos pasados, que probablemente incorpore una salida de recursos para ser cancelada y pueda hacerse una medición fiable. Esta última, corresponderá al valor que mejor refleje la estimación del desembolso que se requerirá para ser cancelada, la cual, no necesariamente corresponderá al valor de las pretensiones, puesto que se calculará con el uso de métodos estadísticos y cuyas variables serán los posibles desenlaces y sus probabilidades asociadas, dentro de una población de casos individuales.

Para el reconocimiento contable, se debitará la cuenta 5368-PROVISIÓN, LITIGIOS Y DEMANDAS, y un crédito de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 279015-MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS.

b. Cuando la probabilidad de pérdida es menor a la probabilidad de que no ocurra, la obligación se clasificará como posible, lo que conlleva a la revelación de un pasivo contingente. Si la empresa realiza la medición de esta contingencia, correspondiente a la mejor estimación del valor de beneficios económicos de los cuales tendría que desprenderse en la culminación del proceso, con independencia de que dicha estimación sea mayor o menor al valor de las pretensiones, se registrará un débito en la cuenta 990505-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 9905-PASIVOS CONTINGENTES POR EL CONTRARIO (Db) y un crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 9120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS.

c. Cuando la probabilidad de pérdida es prácticamente nula, el hecho no es objeto de reconocimiento ni revelación en los estados financieros.

Por lo tanto, respecto a la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL, del grupo 93-ACREEDORAS DE CONTROL, permite el control de las operaciones que se realizan con terceros y que, por su naturaleza, no afectan su situación financiera ni el rendimiento, por lo cual su uso sería incorrecto en el reconocimiento de procesos judiciales clasificados como pasivos contingentes.

CONCEPTO No. 20182000050051 DEL 27-09-2018

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Provisiones Cuentas de orden acreedoras - pasivos contingentes
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de las demanda interpuesta en contra de una E.S.E.

Doctora

ANGIE CAMACHO

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550003726-2, el día 13 de septiembre de 2018, en la cual consulta lo siguiente:

“Una empresa social del estado del orden municipal, del primer nivel de atención, fue condenada por un juez administrativo, en primera instancia, en un proceso de reparación directa, a pagar una indemnización monetaria a una paciente que sufrió unos perjuicios como consecuencia de una falla en el servicio que el juez atribuyó a la entidad. La ESE apeló la sentencia ante el Tribunal Administrativo, instancia en la cual se encuentra actualmente el proceso.

Teniendo en cuenta la situación expuesta, es de mi interés conocer su posición en relación con los siguientes aspectos:

1. ¿La ESE está obligada a registrar en su contabilidad del monto de la condena de la sentencia de primera instancia, aun si la misma no se encuentra en firme, por estar surtiendo la apelación ante el Tribunal? De ser afirmativa la respuesta, le pido responder ¿bajo qué concepto y por qué monto debería hacerse el registro?
2. ¿La ESE está obligada a efectuar una provisión equivalente o proporcional al monto de la condena de la sentencia en primera instancia, aun si la misma no se encuentra en firme, por estar surtiendo la apelación ante el Tribunal? De ser afirmativa la respuesta, le pido responder: ¿cómo debe hacerse esta provisión? ¿la provisión es únicamente contable o implica provisionar recursos para cubrir el pago de la

sentencia en caso que el Tribunal confirme la sentencia condenatoria de primera instancia?

3. ¿La ESE puede ver afectada su calificación de riesgo, por efecto de esta sentencia condenatoria de primera instancia o, es posible no tenerla en cuenta para efectos de reporte de información?”

Al respecto me permito atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Capítulo I “Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias” de los Procedimientos Contables de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público incorporado al RCP por medio de la Resolución 139 de 2015, estipula:

“2. RECONOCIMIENTO DE OBLIGACIONES Y REVELACIÓN DE PASIVOS CONTINGENTES

2.1 Admisión de las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales

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

Para tal efecto, la empresa utilizará una metodología que se ajuste a los criterios de reconocimiento y revelación del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público. Cuando la empresa considere que la metodología contenida en la Resolución 353 de 2016 de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado se ajusta a las condiciones del proceso, podrá utilizar dicha metodología.

En caso de que existan múltiples entidades demandadas frente a un mismo proceso, cada entidad evaluará la probabilidad de pérdida del proceso, en la parte que estime le corresponda. Lo anterior, con independencia de la probabilidad de pérdida de todo el proceso y de que se espere el reembolso parcial o total por parte de un tercero.

2.2 Obligación remota

Cuando la empresa establezca que la obligación es remota, esto es, cuando la probabilidad de pérdida del proceso es prácticamente nula, este hecho no será objeto de reconocimiento ni de revelación en los estados financieros de la empresa.

La probabilidad de pérdida del proceso será objeto de seguimiento cuando la empresa obtenga nueva información o, como mínimo, al final del periodo contable para determinar si la obligación continúa siendo remota, o pasa a ser posible o probable, caso en el cual se aplicará lo dispuesto en el numeral 2.3 o 2.4, según corresponda.

2.3 Obligación posible

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

Adicionalmente, en la medida en que pueda hacerse una medición del pasivo contingente, este se registrará debitando la subcuenta 990505-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 9905-PASIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (DB) y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 9120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS. Para tal efecto, la medición corresponderá a la mejor estimación del valor que la entidad podría llegar a pagar al culminar el proceso. Dicha medición se revisará cuando exista nueva información acerca del proceso o, como mínimo, al final del periodo contable.

Para establecer el valor a registrar en las cuentas de orden contingentes, la empresa utilizará una metodología que se ajuste a los criterios de medición del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

Cuando la empresa considere que la metodología contenida en la Resolución 353 de 2016 de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado se ajusta a las condiciones del proceso, podrá utilizar dicha metodología.

La probabilidad de pérdida del proceso será objeto de seguimiento cuando la empresa obtenga nueva información o, como mínimo, al final del periodo contable para determinar si la obligación continúa siendo posible, o pasa a ser remota o probable, caso en el cual se aplicará lo dispuesto en el numeral 2.2 o 2.4, respectivamente, previa reversión de los saldos registrados en cuentas de orden.

2.4 Obligación probable

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

Para establecer el valor de la provisión, la empresa utilizará una metodología que se ajuste a los criterios de medición del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público. Cuando la empresa considere que la metodología contenida en la Resolución 353 de 2016 de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado se ajusta a las condiciones del proceso, podrá utilizar dicha metodología.

El registro de la provisión se efectuará con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 279015-MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS.

Las provisiones se revisarán cuando la empresa obtenga nueva información o, como mínimo, al final del periodo contable y se ajustarán afectando el resultado del periodo para reflejar la mejor estimación disponible. Los mayores valores se registrarán con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS. Por su parte, los menores valores se registrarán con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701- LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 279015-MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 480826-RECUPERACIONES de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, dependiendo del periodo contable en el que se registró el gasto relacionado con la provisión.

Cuando el valor de la provisión se calcule como el valor presente de la obligación (en razón a que el valor del dinero en el tiempo es significativo), como mínimo al cierre del periodo contable, la empresa ajustará financieramente el valor de la provisión aplicando una tasa de descuento que refleje las evaluaciones actuales del mercado correspondientes al valor

del dinero en el tiempo y los riesgos específicos del pasivo correspondiente, para lo cual debitará la subcuenta 580401- Actualización financiera de provisiones de la cuenta 5804-FINANCIEROS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 279015-MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS de la cuenta 2790 PROVISIONES DIVERSAS.

La probabilidad de pérdida del proceso será objeto de seguimiento cuando la empresa obtenga nueva información o, como mínimo, al final del periodo contable, para determinar si la obligación continúa siendo probable, o pasa a ser posible o remota. Cuando la obligación pase a ser posible o remota, se reversará la provisión mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS, la subcuenta 537302- MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS o la subcuenta 580401-ACTUALIZACIÓN FINANCIERA DE PROVISIONES de la cuenta 5804-FINANCIEROS, o la subcuenta 480826-RECUPERACIONES de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, teniendo en cuenta el periodo contable en el que se registró el gasto relacionado con la provisión. Adicionalmente, se aplicará el numeral 2.2 o 2.3, según corresponda.

2.5 Sentencia en firme condenatoria, laudo arbitral definitivo o acta de conciliación Extrajudicial

Con la liquidación de la sentencia en firme condenatoria, laudo arbitral definitivo o acta de conciliación extrajudicial, la empresa registrará el crédito judicialmente reconocido, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial como una cuenta por pagar. Para tal efecto, la empresa verificará el valor provisionado con respecto al de la sentencia, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial, y hará los ajustes que correspondan, teniendo en cuenta lo siguiente:

a) Si el valor liquidado es igual al valor de la provisión reconocida, se debitará el saldo de la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o de la subcuenta 279015- MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y se acreditará la subcuenta 246002-SENTENCIAS o en la subcuenta 246003-LAUDOS ARBITRALES Y CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES.

b) Si el valor liquidado es mayor al valor reconocido como provisión, se debitará el saldo de la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 279015- Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y se acreditará la subcuenta 246002-Sentencias o la subcuenta 246003-Laudos

arbitrales y conciliaciones extrajudiciales de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES por el valor liquidado. La diferencia se registrará en la subcuenta 589012-Sentencias o en la subcuenta 589013-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, según corresponda, de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS.

c) Si el valor liquidado es menor que el valor de la provisión reconocida, se debitará el saldo de la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 279015- Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y se acreditará la subcuenta 246002-Sentencias o la subcuenta 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES por el valor liquidado. La diferencia se registrará en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 537302-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS si el gasto relacionado con la provisión se registró en el mismo período contable. De lo contrario, la diferencia se registrará en la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Los gastos asociados a la liquidación final del crédito judicial, cuando se trate de intereses, se registrarán con un débito en la subcuenta 580447-Intereses sobre créditos judiciales de la cuenta 5804-FINANCIEROS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES. Las costas del proceso se registrarán en la subcuenta 511166-Costas procesales de la cuenta 5111-GENERALES, utilizando como contrapartida la subcuenta que corresponda de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES. Lo anterior, siempre que los gastos asociados a la liquidación final del crédito judicial no se hayan tenido en cuenta en la estimación de la provisión.

2.6 Pago de la sentencia, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial

El pago de la sentencia en firme condenatoria, laudo arbitral definitivo o acta de conciliación extrajudicial se registrará con un débito en las subcuentas 246002-Sentencias o 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

2.7 Sentencia en firme absolutoria, laudo arbitral definitivo y acta de conciliación extrajudicial

En el evento en que la sentencia en firme, laudo arbitral definitivo o acta de conciliación extrajudicial exima de responsabilidad a la entidad demandada, se ajustarán las cuentas

afectadas durante el proceso, ya sea cancelando las cuentas de orden o la provisión, según corresponda.

Para la cancelación de las cuentas de orden, se debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS y se acreditará la subcuenta 990505-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 9905-PASIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (DB).

Para la cancelación de la provisión, se debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y se acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS, la subcuenta 537302-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS o la subcuenta 580401- Actualización financiera de provisiones de la cuenta 5804-FINANCIEROS, o la subcuenta 480826- Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, teniendo en cuenta el periodo contable en el que se registró el gasto relacionado con la provisión.”

Ahora bien, el Marco Conceptual, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP), mediante la Resolución 414 de 2014, establece con respecto a las características fundamentales de la información financiera:

“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).

CONCLUSIONES

Previo a dar respuesta a cada una de sus inquietudes, me permito manifestar que una vez le fue notificada la demanda a la ESE esta debió evaluar, utilizando una metodología que se ajuste a los criterios de reconocimiento y revelación del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado, la probabilidad de pérdida del proceso con el fin de identificar si la obligación era remota, posible o probable, para el efecto de darle el reconocimiento contable pertinente.

Ahora bien, con relación a sus preguntas, me permito responderlas de la siguiente manera:

1. ¿La ESE está obligada a registrar en su contabilidad del monto de la condena de la sentencia de primera instancia, aun si la misma no se encuentra en firme, por estar surtiendo la apelación ante el Tribunal? De ser afirmativa la respuesta, le pido responder ¿bajo qué concepto y por qué monto debería hacerse el registro?

El hecho de que la sentencia de primera instancia en la cual se condena a la entidad no esté en firme, no significa que la obligación no deba reconocerse contablemente, ya que de conformidad con las consideraciones expuestas, la obligación no sería objeto de

reconocimiento ni de revelación en los estados financieros de la empresa, únicamente si como resultado de la evaluación se estableciera que la misma es remota, lo cual ocurre cuando la probabilidad de pérdida del proceso es prácticamente nula. Habiéndose emitido la sentencia de primera instancia condenatoria, dicha premisa no se cumple, por cual, la entidad deberá evaluar la probabilidad de pérdida del proceso con el fin de identificar si la obligación es posible o probable, para el efecto de darle el reconocimiento contable pertinente.

En caso de que se identifique que la obligación es posible, deberá registrarse un pasivo contingente debitando la subcuenta 990505-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 9905-PASIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (DB) y acreditando la subcuenta 912004-ADMINISTRATIVOS de la cuenta 9120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS. Para tal efecto, la medición corresponderá a la mejor estimación del valor que la entidad podría llegar a pagar al culminar el proceso. En caso de que se identifique que la obligación es probable, se realizará una provisión y el registro de la misma se efectuará con un débito en la subcuenta 536803 Administrativas de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS y un crédito en la subcuenta 270103 Administrativas de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS.

Para establecer el valor del pasivo contingente o la provisión, la empresa utilizará una metodología que se ajuste a los criterios de medición del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

2.¿La ESE está obligada a efectuar una provisión equivalente o proporcional al monto de la condena de la sentencia en primera instancia, aun si la misma no se encuentra en firme, por estar surtiendo la apelación ante el Tribunal? De ser afirmativa la respuesta, le pido responder: ¿cómo debe hacerse esta provisión? ¿la provisión es únicamente contable o implica provisionar recursos para cubrir el pago de la sentencia en caso que el Tribunal confirme la sentencia condenatoria de primera instancia?

En atención a que el tema fue tratado en el punto anterior, se remite al mismo. Con respecto a su pregunta de si la provisión es únicamente contable o implica provisionar recursos para cubrir el pago de la sentencia en caso que el Tribunal la confirme, me permito manifestar que la regulación contable no determina las decisiones y estrategias financieras de las entidades públicas, pero si dota de instrumentos que sirven para adelantar los análisis y toma de decisiones de distinto orden. Por lo tanto, será la misma Entidad quien defina las estrategias financieras que adopte para solventar el eventual flujo de recursos líquidos que se derivan de la situación objeto de su consulta, en concordancia con el marco regulatorio general que le es aplicable.

3. ¿La ESE puede ver afectada su calificación de riesgo, por efecto de esta sentencia condenatoria de primera instancia o, es posible no tenerla en cuenta para efectos de reporte de información?”

En términos generales, la información financiera tiene que cumplir con las características fundamentales de relevancia y representación fiel, esta última significa que la información financiera debe ser completa, neutral y estar libre de error, por lo tanto debe incluir toda la información necesaria para que un usuario comprenda el hecho que está siendo representado, incluyendo todas las descripciones y explicaciones pertinentes, no debe tener sesgo en la selección o presentación o de otro tipo; tampoco puede estar ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que la misma se reciba de forma favorable por los usuarios. Por lo tanto, en procura de cumplir con esta característica debe hacerse el reconocimiento contable de la sentencia.

Ahora bien, si la calificación de riesgo por la cual usted interroga, corresponde a categorización de riesgo de las Empresas Sociales del Estado, entonces deberá elevar la consulta al Ministerio de Salud y Protección Social.

CONCEPTO No. 20182000076341 DEL 26-12-2018

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Provisiones
	SUBTEMAS	Procedimiento contable para el reconocimiento de los derechos e ingresos por concepto de obligaciones urbanísticas en especie y los originados en el recibo de bienes sin contraprestación.

Doctor

JOSE MANUEL REYES GUEVARA

Jefe División Contabilidad

Corporación de Ciencia y Tecnología para el Desarrollo de la Industria Naval, Marítima y

Fluvial - COTECMAR

Cartagena (Bolívar)

ANTECEDENTES

Me refiero a su solicitud radicada en la Contaduría General de la Nación mediante No. 20185500004768-2 de fecha 23 de noviembre de 2018, mediante la cual solicita a la CGN un pronunciamiento respecto del tratamiento contable para el reconocimiento de los costos asociados a las reparaciones causadas por siniestros presentados a los bienes propiedad de clientes que son objeto de reparación y/o construcción.

En el texto de la consulta se informa que “Cuando en el proceso de producción, de mantenimiento o reparación se producen siniestros y estos generan perjuicios materiales en propiedad de terceros específicamente en los bienes de los clientes, estos costos y gastos que se generan para la reparación de esos perjuicios no tienen una relación de asociación con los ingresos, en tal sentido ¿es procedente clasificar estos costos y gastos al grupo 58 OTROS GASTOS?, al clasificarlo en este grupo no desvirtúa la relación ingreso costo y los resultados propios de la ejecución de las actividades ordinarias, adicionalmente estos siniestros están amparados por una cobertura y son objeto de recuperación una vez sean reconocidos por la aseguradora, estos ingresos por recuperación tal y como lo dispone 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 clasifica en la subcuenta indemnizaciones de la cuenta ingresos diversos en el grupo 48 OTROS INGRESOS.

Considerando lo anterior esta clasificación permitiría revelar en los resultados del ejercicio el resultado real de las actividades ordinarias y en la relación otros ingresos y otros gastos se reflejarían estos resultados que no son propios de las actividades ordinarias pero que igualmente impactarían los resultados de las operaciones de la Corporación.”

Mediante correo electrónico de fecha 17 de diciembre de 2018, la CGN solicitó al doctor José Manuel Reyes Guevara, Contador de Cotecmar, precisar el contexto para aclarar el por qué se habla de bienes de sus clientes, aclarar si las reparaciones se realizan en bienes vendidos por Cotecmar, si las actuaciones se realizan para atender garantías otorgadas y el por qué se mencionan indemnizaciones de las aseguradoras, sin que hasta la fecha se haya recibido respuesta a la petición, razón por la cual se procede a dar respuesta al concepto bajo el supuesto de que se trata de una actividad propia de las garantías que otorga la empresa a sus clientes.

CONSIDERACIONES

El Marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera en las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014, en el numeral 5 Principios de contabilidad, se señala siguiente:

“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.”

De otro lado, las normas para el reconocimiento, medición y revelación de los hechos económicos en las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, dispuestas en el anexo a la Resolución 607 de 2016, mediante la cual se modificaron las normas anexas a la Resolución 414 de 2014, en el Capítulo V Ingresos, numeral 1, se dispuso lo siguiente:

“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.

Reconocimiento 1.1.

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.

1.1.1. Ingresos por venta de bienes

3. Se reconocerán como ingresos por venta de bienes, los recursos obtenidos por la empresa en el desarrollo de actividades de comercialización de bienes adquiridos o producidos.

4. Los ingresos de actividades ordinarias procedentes de la venta de bienes se reconocerán en los estados financieros cuando se cumplan las siguientes condiciones:

a) la empresa ha transferido al comprador, los riesgos y ventajas significativos derivados de la propiedad de los bienes;

b) la empresa no conserva para sí, ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos (en el grado usualmente asociado con la propiedad) ni retiene el control efectivo sobre estos;

c) el valor de los ingresos puede medirse con fiabilidad;

d) es probable que la empresa reciba los beneficios económicos asociados con la transacción; y

e) los costos en los que se haya incurrido o se vaya a incurrir, en relación con la transacción, pueden medirse con fiabilidad.

5. Los ingresos y los costos relacionados con una misma transacción o evento se reconocerán de forma simultánea. Los gastos, junto con las garantías y otros costos en los que se incurra tras la entrega de los bienes, podrán medirse con fiabilidad cuando las otras condiciones para el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias se hayan cumplido. No obstante, los ingresos no se reconocerán cuando los costos correlacionados no puedan medirse con fiabilidad; en tales casos, cualquier contraprestación ya recibida por la venta de los bienes se reconocerá como un pasivo. (...)” (Subrayados fuera de texto)

Por otra parte, en las citadas normas, Capítulo II Pasivos, numeral 6, respecto de las provisiones, se establece:

6. PROVISIONES

6.1. Reconocimiento

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

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

3. En algunos casos excepcionales no es claro si existe una obligación en el momento presente. En tales circunstancias, se considerará que el suceso ocurrido en el pasado ha dado lugar a una obligación presente si, teniendo en cuenta toda la evidencia disponible al final del periodo contable, es mayor la probabilidad de que exista una obligación presente que de lo contrario.

4. Las obligaciones pueden ser probables, posibles o remotas. Una obligación es probable cuando la probabilidad de ocurrencia es más alta que la probabilidad de que no ocurra, lo cual conlleva al reconocimiento de una provisión. Una obligación es posible cuando la probabilidad de ocurrencia es menor que la probabilidad de no ocurrencia, lo cual conlleva a la revelación de un pasivo contingente. Una obligación es remota cuando la probabilidad de ocurrencia del evento es prácticamente nula, en este caso no se reconocerá un pasivo ni será necesaria su revelación como pasivo contingente.

5. Las provisiones pueden tener origen en obligaciones legales o en obligaciones implícitas. Una obligación legal es aquella que se deriva de un contrato, de la legislación o de otra causa de tipo legal, mientras que una obligación implícita es aquella que se deriva de actuaciones de la empresa producto de políticas empresariales de dominio público, patrones de comportamiento o declaraciones específicas, en las que la empresa ha dado a conocer a terceros, que está dispuesta a aceptar ciertas responsabilidades y, como consecuencia, ha creado una expectativa válida de su cumplimiento.

6. Las provisiones se utilizarán solo para afrontar los desembolsos para los cuales fueron originalmente reconocidas.

(...)

13. Las provisiones se reconocerán como un pasivo y un gasto en el resultado del periodo. No obstante, las provisiones por desmantelamientos se reconocerán como un pasivo y como un mayor valor del activo al cual se asocie el desmantelamiento.

14. Las provisiones se reclasificarán al pasivo que corresponda cuando ya no exista incertidumbre en relación con su cuantía y/o vencimiento.

6.2. Medición inicial

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

16. El riesgo implica considerar la variabilidad en los desenlaces posibles. Un ajuste por la existencia de riesgo puede aumentar el valor por el que se mide una obligación. Será preciso tener precaución al realizar juicios en condiciones de incertidumbre, de manera que no se sobreestimen los activos o los ingresos y que no se subestimen los pasivos o los gastos. No obstante, la incertidumbre no será una justificación para la creación de provisiones excesivas, o para la sobrevaloración deliberada de los Pasivos.

17. Las incertidumbres que rodean el valor a reconocer como provisión se tratan de diferentes formas, atendiendo a las circunstancias particulares de cada caso. En caso de que la provisión que se esté midiendo se refiera a una población importante de casos individuales, la obligación presente se estimará aplicando el método estadístico del Valor Esperado, el cual consiste en promediar todos los posibles desenlaces por sus probabilidades asociadas. Cuando exista un rango de desenlaces posibles con la misma probabilidad, la entidad utilizará el valor medio del intervalo para estimar la provisión.

18. Cuando el efecto del valor del dinero en el tiempo resulte significativo, el valor de la provisión será el valor presente de los valores que se espera sean requeridos para liquidar la obligación. La tasa de descuento utilizada para este cálculo será la tasa antes de impuestos que refleje las evaluaciones actuales del mercado correspondientes al valor del dinero en el tiempo y los riesgos específicos del pasivo correspondiente. En todo caso, la tasa de descuento no deberá reflejar los riesgos que ya hayan sido objeto de ajuste en las estimaciones de los flujos de efectivo futuros relacionados con la provisión. (...)”
Subrayados fuera de texto

CONCLUSIONES

Dado que no se obtuvo respuesta del consultante a las preguntas que se le formularon, el presente concepto se emite bajo el supuesto que se trata de una actividad propia de las garantías que otorga la empresa a sus clientes.

Por tratarse de hechos económicos que están sujetos a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía y/o vencimiento, las garantías deben reconocerse como provisiones cuando se cumplan los criterios de registro o reconocimiento contable contenidos en el Marco Conceptual y en las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos que deben atender las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, dispuestas por la CGN como anexos de la Resolución 414 de 2014 y las que la hayan adicionado o modificado.

En efecto, las garantías otorgadas por Cotecmar, constituyen una obligación para la empresa a título de provisión, por tratarse de circunstancias que aun siendo esperadas, resultan indeterminadas respecto de su importe o la fecha en que se harán exigibles. En este caso, se trata de obligaciones implícitas o contractuales que, considerando lo informado en el texto de la consulta, su exigencia se presenta con frecuencia, es decir, que las probabilidades de que se hagan exigibles son altamente probables.

La provisión originada en las garantías otorgadas por la empresa deberá medirse por el valor que refleje la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación presente o para transferirla a un tercero en la fecha de presentación. Dicha estimación tendrá en cuenta los desenlaces asociados de mayor probabilidad, la experiencia que se tenga en operaciones similares, los riesgos e incertidumbres y los informes de expertos, entre otros; para lo que obligatoriamente se deberá evaluar históricamente las erogaciones efectuadas por la empresa en el cumplimiento de las garantías.

El gasto por concepto de las garantías se reconocerá mediante un débito en la subcuenta 536901 Garantías contractuales de la cuenta 5369 PROVISIÓN POR GARANTÍAS y un crédito en la subcuenta 270701 Garantías contractuales de la cuenta 2707 GARANTÍAS.

Cuando se haga efectiva la garantía y que su exigencia implique la reposición del bien, Cotecmar reconocerá un débito en la subcuenta 270701 Garantías contractuales de la cuenta 2707 GARANTÍAS y un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda a la naturaleza de los bienes entregados, del Grupo 15 INVENTARIOS.

Cuando la garantía implica un mantenimiento o reparación del bien, el reconocimiento de los costos o gastos totales del periodo se realizará por el valor neto o la diferencia entre el valor total consumido (devengado) en el periodo y el valor de los gastos o costos incurridos en la reparación, según la naturaleza económica de los mismos; por tanto, la diferencia no reconocida como costo o gasto y que representa el valor de los costos utilizados en la refacción se reconoce mediante un débito la subcuenta 270701 Garantías contractuales de la cuenta 2707 GARANTÍAS.

En atención a lo anterior, el reconocimiento debe incorporar tanto los materiales como los demás componentes del costo utilizados en el procedimiento, cuidando que estos no queden indebidamente reconocidos bajo otros conceptos o que vayan a ser reconocidos doblemente.

Tratándose de los materiales utilizados en la reparación, se debitará la subcuenta 270701 Garantías contractuales de la cuenta 2707 GARANTÍAS y se acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1514 MATERIALES Y SUMINISTROS.

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación:
Concepto No. 20182000026431 del 04-05-2018

3.19 OTROS PASIVOS

CONCEPTO No. 20182000023561 DEL 17-04-2018

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Deudores
	SUBTEMAS	Reconocimiento de recursos recibidos en el marco del Convenio Interadministrativo N° 151 de 2015
2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Capta ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Otros pasivos
	SUBTEMAS	Reconocimiento de recursos recibidos en el marco del Convenio Interadministrativo N° 151 de 2015

Doctora
ANDREA LUCIA SÁNCHEZ SANABRIA
Coordinadora de Gestión Financiera
Artesanías de Colombia
Bogotá, D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550000969-2, del 06 de marzo de 2018, mediante la cual consulta lo siguiente:

“...Con el fin de dar respuesta a una PQR del Departamento de Prosperidad Social sobre cuentas recíprocas, solicitamos un concepto sobre, el registro contable para un convenio interadministrativo suscrito con DPS en el cual Artesanías de Colombia SA. actúa como ejecutora del convenio cuyo objeto es: “Aunar esfuerzos entre el Departamento

Administrativo de Prosperidad Social - Fondo de inversión para la paz DPS-FIP y Artesanías de Colombia S.A., para generar y promover emprendimientos que impulsen el oficio artesanal como una alternativa de generación de ingresos y ocupación productiva para la población pobre extrema y vulnerable y/o en situación de desplazamiento mediante la asistencia técnica y el desarrollo de las capacidades productivas y empresariales”.

Teniendo en cuenta que corresponde a un convenio Artesanías de Colombia SA. registra dichos recursos en la cuenta 245003 Anticipos y avances recibidos por convenios, sin embargo el DPS en múltiples ocasiones a(Sic) ha enviado PQRS solicitando que se registre como recursos recibidos en administración, en la cuenta 245301, a lo que se les ha informado que no es un recurso recibido en administración pues Artesanías de Colombia S.A. no cobra comisiones por la ejecución de los recursos ni es una fiducia para registrar en dicha cuenta sin embargo siguen insistiendo en que para el cruce de cuentas recíprocas(Sic) se debe llevar a la cuenta mencionada...”

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

CONSIDERACIONES

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

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

Con el fin de tener claridad respecto de las características de las modalidades de contratación estatal, es de tener en cuenta precisiones conceptuales, que permiten hacer distinción entre el convenio interadministrativo y el contrato administrativo, Chávez, R. (2008) Los convenios de la administración: entre la gestión pública y la actividad contractual. Bogotá, expresa:

“- El Convenio Interadministrativo:

Se entiende como el vínculo jurídico establecido mediante un acuerdo de voluntades, celebrado entre dos o más personas jurídicas públicas, con el objeto de coordinar, cooperar o colaborar en la realización de funciones administrativas de interés común a los sujetos contratantes.

Desde el punto de vista formal, el contrato interadministrativo, responde a la realización de una actividad bilateral o multilateral de la administración, sin que se pueda decir que se

configura un contrato, en cuanto las voluntades concurrentes no tienen intereses contrapuestos sino que, por el contrario, tienen como objeto la realización común de intereses compartidos.”

- El Contrato administrativo:

La doctrina del derecho administrativo ha calificado reiteradamente el contrato administrativo como un acuerdo de voluntades caracterizado por la contraposición de intereses entre las partes que concurren a su formación. (...)

- Diferencia entre las modalidades de contratación antes citadas:

Los convenios interadministrativos se distinguen de los contratos interadministrativos porque estos últimos, celebrados al igual que los primeros entre personas jurídicas públicas, no tienen como objeto la realización común de intereses compartidos como ocurre con los convenios interadministrativos típicos, sino el logro de los fines estatales de alguna de las partes. En los contratos interadministrativos se busca obtener de otra persona jurídica pública la prestación de un servicio específico, la ejecución de una obra o el suministro de un bien, la realización de una actividad determinada que podría ser llevada a cabo por un particular.” (Subrayado fuera del texto)

Con el fin de puntualizar la consulta, es necesario tener en cuenta los aspectos relevantes designados en el convenio interadministrativo suscrito por la entidad que fue suministrado como referente, del cual se tomó lo siguiente:

Convenio Interadministrativo No. 151 de 2015 celebrado entre el Departamento Administrativo para la Prosperidad Social - Fondo de Inversión para la Paz - DPS- FIP y Artesanías de Colombia SA.

“PRIMERA. - OBJETO: Aunar esfuerzos entre el DEPARTAMENTO ADMINISTRATIVO PARA LA PROSPERIDAD SOCIAL - FONDO DE INVERSIÓN PARA LA PAZ - DPS-FIP, y ARTESANÍAS DE COLOMBIA S.A., para generar y promover emprendimientos que impulsen el oficio artesanal como una alternativa de generación de ingresos y ocupación productiva para la población pobre extrema y vulnerable y/o en situación de desplazamiento, mediante la asistencia técnica y el desarrollo de las capacidades productivos y empresariales.

SEGUNDA. - OBLIGACIONES DE LAS PARTES:

1.- OBLIGACIONES GENERALES DEL DPS - FIP:

a. Hacer el desembolso por el valor estipulado del convenio, en las condiciones y eventos previstos como forma de desembolso.

- b. Suministrar a ARTESANÍAS DE COLOMBIA S.A., la información que se requiera para la debida ejecución del objeto.
- c. Exigir a ARTESANÍAS DE COLOMBIA S.A., la ejecución idónea y oportuna del objeto contractual.
- d. Suministrar los lineamientos de la Dirección de Inclusión Productiva y Sostenibilidad del DPS - FIP y la información técnica necesaria para el desarrollo del objeto del convenio. (...)

II. OBLIGACIONES DE ARTESANÍAS DE COLOMBIA S.A.:

A) Generales

Garantizar la disponibilidad de condiciones administrativas, operativas, logísticas, técnicas y de infraestructura necesarias para el cumplimiento de las obligaciones, que se requieran para el adecuado desarrollo del objeto, antes del inicio de operación, en la ejecución y durante el proceso de liquidación. (..)

B) TÉCNICAS

- a. Elaborar el plan operativo con su respectivo presupuesto, cronograma e indicadores de gestión (técnicos, de seguimiento y financieros), para ser presentado y aprobado por el (la) supervisor(a) del DPS - FIP en el marco del convenio.
- b. Realizar la adecuada socialización, inscripción y caracterización de los participantes beneficiarios de esta alianza (DPS-FIP - ARTESANIAS DE COLOMBIA S.A.), convocando a la población objetivo e informándola de manera clara y oportuna de las condiciones de entrada y corresponsabilidades necesarias para su participación. (...)

C) Administrativas

- a. Disponer de una cuenta contable individual y exclusiva para el - manejo de los recursos aportados por el DPS - FIP a título de contrapartida en el marco del convenio.
- b. Crear un archivo organizado de los originales del convenio con toda la documentación inherente a la ejecución del mismo y mantenerla disponible cuando los organismos de control, el supervisor, DPS - FIP, o la comunidad a través del DPS - FIP lo requieran. Para este fin, se requiere que sean digitalizados y depositados en el Sistema de Información que el DPS - FIP disponga para tal fin. El DPS - FIP proporcionará los lineamientos técnicos

necesarios para que ARTESANÍAS DE COLOMBIA S.A., los implemente en desarrollo del presente compromiso.

c. Poner a disposición del presente convenio su infraestructura administrativa, experiencia y conocimiento.

d. Destinar los recursos que reciba exclusivamente en lo relacionado con el cumplimiento del objeto del convenio.

e. Los recursos aportados por el DPS - FIP en el marco del convenio, que no sean ejecutados durante el plazo establecido, deberán ser reintegrado a la Dirección del Tesoro Nacional, de conformidad con normativa vigente.

f. Destinar el personal de soporte calificado e idóneo y con experiencia profesional en temas administrativos, financieros, logística, gestión documental y archivo, para el manejo de todo lo relacionado con la ejecución del convenio. (...)

TERCERA. - PLAZO Y LUGAR DE EJECUCIÓN DEL CONVENIO: El término de duración del presente convenio será a partir de la expedición respectivo registro presupuestal y, hasta el 31 de diciembre de 2015.

El lugar de ejecución será dentro del territorio nacional, y las zonas de intervención serán identificadas a partir de un proceso de focalización de los potenciales beneficiarios.

CUARTA. - VALOR DEL CONVENIO Y FORMA DE DESEMBOLSOS: El valor del presente Convenio asciende hasta la suma de DOS MIL QUINIENTOS MILLONES DE PESOS M/CTE. (\$2.500.000.000) que serán aportados así:

i. **DEPARTAMENTO ADMINISTRATIVO PARA LA PROSPERIDAD SOCIAL - FONDO DE INVERSIÓN PARA LA PAZ - DPS-FIP**, aportará en efectivo la suma de DOS MIL MILLONES DE PESOS M/CTE. (\$2.000.000.000), los cuales se realizarán con cargo al Certificado de Disponibilidad Presupuestal No. 56015 del 7 de abril de 2015, rubro C-320-1507-4-0-1-GASTOS MISIONALES DEL PROGRAMA, expedido por el profesional especializado con funciones de presupuesto de la Subdirección Financiera del DPS - FIP.

ii. **ARTESANIAS DE COLOMBIA S.A** aportará la suma de QUINIENTOS MILLONES DE PESOS M/CTE. (\$500.000.000) los cuales serán en bienes y servicios, de conformidad con el Anexo 1 Presupuesto, del presente documento.

Los recursos aportados por el DPS - FIP, serán girados a ARTESANÍAS DE COLOMBIA S.A., de la siguiente manera:

A) Un **primer desembolso**, equivalente al 30% del monto total del aporte del DPS - FIP, los cuales ascienden a la suma de SEISCIENTOS MILLONES DE PESOS M/CTE (\$600.000.000). Este se realizará previa presentación y aprobación por parte del supervisor del convenio de un primer informe técnico de alistamiento el cual deberá contener:

- Plan Operativo Anual, que incluya el presupuesto detallado, cronograma e indicadores de gestión de cada uno de las fases y líneas de acción diseñado y aprobado.
- Base de datos potenciales beneficiarios.
- Definición estructura de equipos y perfiles locales a contratar

B) Un **segundo desembolso**, equivalente al 40% del monto total de los aportes del DPS - FIP, los cuales ascienden a la suma de OCHOCIENTOS MILLONES DE PESOS M/CTE (\$800.000.000). Este se realizará previa presentación y aprobación por parte del supervisor del convenio de un segundo informe técnico que deberá contener:

- La presentación del informe financiero, en el cual se refleje la ejecución de mínimo el 50% del primer desembolso.
- Informe de caracterización de beneficiarios y avance 85% levantamiento de línea base.
- Informe de avance del plan operativo anual y cada una de sus líneas estratégicas.
- Avance entregable planes de vida en un 85%
- Avance entregable planes de negocio 50%

C) Un **tercer y último desembolso**, equivalente al 30% del monto total de los aportes del DPS - FIP, el cual ascienden a la suma de SEISCIENTOS MILLONES DE PESOS M/CTE (\$600.000.000). Este se realizará previa presentación y aprobación por parte del supervisor del convenio de un tercer informe técnico que deberá contener:

- La presentación del informe financiero en el cual se refleje la ejecución del 100% del valor del primer desembolso y mínimo el 50% de ejecución del valor de segundo desembolso.
- Avance entregable planes de vida en un 100%
- Avance entregable planes de negocio 80%
- Avance entregable fichas de producto en un 60%”

Teniendo en cuenta que Artesanías de Colombia ya se encuentra aplicando 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, y el Departamento Administrativo de Prosperidad Social está bajo el Régimen Precedente de Contabilidad Pública, vigente hasta el 31 de diciembre de 2017 para las entidades de gobierno, se ilustrará con los dos catálogos las siguientes cuentas:

a. Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública precedente.**“2450-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS**

Representa el valor de los dineros recibidos por la entidad contable pública, por concepto de anticipos o avances que se originan en ventas, fondos para proyectos específicos, convenios, acuerdos y contratos, entre otros.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1105-Caja y 1110-Depósitos en Instituciones Financieras

2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN

Representa el valor de los dineros recibidos por la entidad contable pública para su Administración.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1105-Caja y 1110-Depósitos en Instituciones Financieras.

8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN

Representa el valor acumulado de la ejecución de proyectos de inversión en sus componentes de formación bruta de capital y gastos.

9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN

Representa el valor acumulado de la ejecución de proyectos de inversión en sus componentes de pasivos e ingresos.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 991522-Ejecución de Proyectos de Inversión. (Subrayado fuera de texto).

b. Catálogo General de Cuentas para Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público.**“2902- RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN**

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

8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN

Representa el valor acumulado de la ejecución de proyectos de inversión en sus componentes de formación bruta de capital y gastos.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 891516- Ejecución de Proyectos de Inversión.

9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN

Representa el valor acumulado de la ejecución de proyectos de inversión en sus componentes de pasivos e ingresos.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 991522-Ejecución de Proyectos de Inversión".
(Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

Es conveniente precisar que los registros contables derivados de las relaciones contractuales entre entidades públicas, responde a la realidad de las transacciones generadas según el tipo de acuerdo o relación suscrita entre los entes intervinientes, de la cual se establecen aspectos tales como el tipo de acuerdo contractual suscrito, calidad de las partes intervinientes, objeto del contrato, derechos y obligaciones de las partes, quién es el dueño de los recursos, quién es el responsable de la ejecución del objeto contractual, a título de qué son entregados los recursos, si es en calidad de aportes o de remuneración a los servicios prestados.

Ahora bien, en la cuenta 2450-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS se reconocen los dineros recibidos que están destinados a cubrir los costos iniciales de un contrato, acuerdo o convenio, a favor directo de la entidad que los entrega, y en la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN los recursos que la entidad recibe de terceros para que en desarrollo de convenios o contratos, los utilice a título de administrador o pagador, de conformidad con las cláusulas pactadas, y cuyos beneficios generalmente se revierten hacia una población, sector o un tercero; por lo cual, estos recursos están destinados a ser aplicados por parte de la entidad administradora en el cumplimiento de obligaciones que corresponden a quien encomienda la ejecución de las obras o servicios, y por lo cual puede o no reconocerse una contraprestación económica a favor de la entidad ejecutante, de conformidad con las cláusulas convenidas.

En consecuencia, el Convenio Administrativo N° 151 de 2015, suscrito por la Entidad, corresponde a recursos entregados en administración, puesto que su objeto es la realización de intereses compartidos.

Por lo tanto, considerando que para el período contable 2015, la entidad aún se encontraba aplicando el Régimen de Contabilidad Pública Precedente, los valores recibidos por parte del Departamento Administrativo de Prosperidad Social - Fondo de inversión para la paz DPS-FIP, 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.

Además, le corresponde a la Entidad, acumular en su contabilidad, la información total del proyecto, en términos de activos, pasivos, ingresos, gastos y costos. Para tal efecto, tratándose de activos y gastos, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, y se acredita la subcuenta 891516-Ejecución de proyectos de inversión, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR); y tratándose de pasivos e ingresos, se debita la subcuenta 991522-Ejecución de proyectos de inversión, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), y se acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN.

Asimismo, por lo menos mensualmente se deben realizar legalizaciones de la ejecución de los recursos; con estas, se debita la subcuenta 245301-En administración de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN; y se acredita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, sin perjuicio del reconocimiento de los descuentos y retenciones que se deriven de la respectiva transacción.

Ahora bien, a partir del 1 de enero de 2016, en aplicación del Catálogo General de Cuentas Anexo a la Resolución N° 139 de 2015, modificada por la Resolución N° 466 de 2016, correspondiente al Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, le corresponde a Artesanías de Colombia registrar los recursos recibidos por este tipo de convenios, en la subcuenta 290201 - En administración, de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACION.

CONCEPTO No. 20182000034161 DEL 10-07-2018

MARCO NORMATIVO	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, y que Captan o Administran Ahorro del Público
TEMAS	Otros pasivos Inventarios Venta de bienes

1		Venta de servicios Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Convenios interadministrativos de medios y de resultado. Procedimiento contable para reconocer los hechos económicos derivados de los contratos de gerencia integral de proyectos. Recibimiento de recursos de regalías mediante un contrato de gerencia integral de proyectos y reciprocidad de cuentas contables.

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros activos Cuentas por cobrar
	SUBTEMAS	Convenios interadministrativos de medios y de resultado. Entrega de regalías para ejecución de proyectos bajo un contrato de gerencia integral de proyectos y reciprocidad de cuentas contables.

Doctora

ALEJANDRA CORCHUELO MARMOLEJO

Gerente General Encargada

Fondo Financiero de Proyectos de Desarrollo - FONADE

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550000018-2, del día 13 de febrero de 2018, en la cual solicita lo siguiente:

“(…) FONADE es una Empresa Industrial y Comercial del Estado de carácter financiero, vigilada por la Superintendencia Financiera de Colombia, que tiene por objeto: “Ser agente en cualquiera de las etapas del ciclo de proyectos de desarrollo, mediante la preparación, financiación y administración de estudios, y la preparación, financiación, administración y ejecución de proyectos de desarrollo en cualquiera de sus etapas”, en función del mismo, desarrolla cuatro líneas de negocio dentro de la cuales se encuentra la Línea de Gerencia Integral de Proyectos.

En esta línea de negocio, FONADE se compromete con la entidad contratante bajo su cuenta y riesgo a la ejecución del proyecto en todos sus componentes asumiendo la responsabilidad por la ejecución del proyecto, en ese sentido, como agente principal del

ciclo de proyectos, no intermedia recursos, sino que ejecuta obligaciones contractuales originadas en el negocio jurídico, recibiendo una remuneración como contraprestación de esos servicios.

De conformidad con las normas y conceptos emitidos por los organismos reguladores y de vigilancia y control, los recursos entregados a FONADE bajo la modalidad de contratos o convenios de Gerencia de Proyectos, independiente de la forma en que la Entidad pública contratante gire los recursos, es decir giros parciales o totales, deberá llevar un registro en sus activos de los proyectos contratados, recíprocamente FONADE registrará en una cuenta pasiva dichos recursos, los cuales para efectos de reporte a la CGN, son homologados en la cuenta pasiva definida, lo que permite la reciprocidad de los saldos entre las dos Entidades para efectos de la consolidación de la información. Según lo convenido contractualmente, FONADE envía los informes de ejecución del proyecto, con el cual, la Entidad contratante amortiza o cancela los saldos del proyecto, así mismo para efectos del reporte de operaciones recíprocas, reporta los saldos de esta cuenta bajo el código asignado por la Contaduría General de la Nación a la Entidad contratante, es decir la Entidad con quien fue suscrito el contrato interadministrativo de Gerencia de Proyectos.

Bajo el contexto antes expuesto, FONADE suscribió con el Departamento Nacional de Planeación el contrato interadministrativo de gerencia de proyectos 215050, cuyo objeto es:

“FONADE se compromete con el DNP a ejecutar la Gerencia para el programa de fortalecimiento de capacidades a Entidades Territoriales en el ciclo de pre inversión de la estructuración de proyectos al apoyo operativo y logístico del grupo de coordinación del Sistema General de Regalías”

Este contrato es financiado en parte con recursos del Sistema General de Regalías, en adelante SGR, en razón a que la Comisión rectora de SGR designó al DNP a través del Acuerdo 19 de 2015 para la ejecución del “Programa de Apoyo y Fortalecimiento en la Estructuración de Proyectos de las Entidades Territoriales”, de donde se deriva el objeto del convenio 215050, sin embargo, jurídica y contractualmente la Entidad contratante de FONADE es el DNP y es con quien se configura la obligación para el cumplimiento del objeto contratado.

En ese sentido, independiente de la fuente de financiación de donde provienen los recursos por parte de sus clientes, FONADE registra en sus operaciones la obligación para con quien suscribe el contrato, y a su vez reporta en el informe de operaciones recíprocas los saldos bajo el código de tal Entidad. En este caso, a pesar que son recursos provenientes del SGR, dado que la obligación jurídica y contractual es con el DNP, reporta los saldos a favor de la

última Entidad, sin embargo, dentro del proceso de conciliación de operaciones recíprocas se generan diferencias importantes dado que los saldos están siendo reportados por el Ministerio de Hacienda a través del SGR y no el DNP.

En atención a lo anterior se consulta:

¿Teniendo en cuenta que FONADE suscribió con el DNP el convenio 215050, en donde la obligación jurídica y contractual de la ejecución de la gerencia de proyecto es con el DNP, los saldos en el informe de Operaciones Recíprocas de la CGN deben ser reportados en un código diferente por ser financiado con recursos del SGR?

¿Para efectos de consolidación, dado que FONADE no tiene ninguna obligación jurídica ni contractual con el Ministerio de Hacienda y Crédito Público derivada del convenio 215050, como debería reportar el DNP los saldos de este convenio en el reporte de operaciones recíprocas, y como debería reportar el Ministerio los saldos de los recursos entregados al DNP del SGR?”

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

CONSIDERACIONES

I. Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores y que Captan o Administran Ahorro del Público

Fonade, al ser una entidad pública de carácter financiero, está clasificada en la categoría de Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores o que Captan o Administran Ahorro del Público, razón por la cual debe acogerse a las Resoluciones N° 037 de 2017 y N° 033 de 2018, y mediante estas al Decreto 2420 de 2015 y sus modificaciones, y a los anexos 1, 1.1, 1.2 y 1.3 de este Decreto.

El anexo 1.1. del Decreto 2420 de 2015, Marco Conceptual para la Información Financiera, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 037 de 2017, señala en el párrafo CC12, la característica cualitativa de representación fiel:

“Características cualitativas de la información financiera útil

Características cualitativas fundamentales

(...) Representación fiel

CC12 Los informes financieros representan fenómenos económicos en palabras y números.

Para ser útil, la información financiera debe no sólo representar los fenómenos relevantes, sino que también debe representar fielmente los fenómenos que pretende representar. Para ser una representación fiel perfecta, una descripción tendría tres características. Sería completa, neutral y libre de error. Naturalmente, la perfección es rara vez alcanzable, si es que lo es alguna vez. El objetivo del Consejo es maximizar esas cualidades en la medida de lo posible. (...)”

El mismo documento, define un activo en el párrafo 4.4 como “... un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos. (...)”

4.6 Al evaluar si una partida cumple la definición de activo, pasivo o patrimonio, debe prestarse atención a las condiciones esenciales y a la realidad económica que subyacen en la misma, y no meramente a su forma legal. ... (...)” (Subrayado fuera de texto)

Posteriormente, en lo referente a los activos, señala lo siguiente:

“4.8 Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo consisten en el potencial del mismo para contribuir, directa o indirectamente, a los flujos de efectivo y de otros equivalentes al efectivo de la entidad. El potencial puede ser de tipo productivo, constituyendo parte de las actividades de operación de la entidad. Puede también tomar la forma de convertibilidad en efectivo u otras partidas equivalentes, o bien de capacidad para reducir pagos en el futuro, tal como cuando un proceso alternativo de manufactura reduce los costos de producción.” (Subrayado fuera de texto)

Frente a los pasivos el Marco Conceptual para la Información financiera menciona que

“4.4 (...) Un pasivo es una obligación presente de la entidad, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos. (...)”

La NIIF 15, incorporada mediante el anexo 1.1 del Decreto 2420 de 2015, establece lo siguiente:

“Principales características

IN7 El principio básico de la NIIF 15 es que una entidad reconoce los ingresos de actividades ordinarias de forma que representen la transferencia de bienes o servicios comprometidos con los clientes a cambio de un importe que refleje la contraprestación a la cual la entidad espera tener derecho a cambio de dichos bienes o servicios. Una entidad reconoce los

ingresos de actividades ordinarias de acuerdo con ese principio básico mediante la aplicación de las siguientes etapas:

(a) **Etapa 1: Identificar el contrato (o contratos) con el cliente**-un contrato es un acuerdo entre dos o más partes que crea derechos y obligaciones exigibles. Los requerimientos de la NIIF 15 se aplican a cada contrato que haya sido acordado con un cliente y cumpla los criterios especificados. (...)

(c) **Etapa 3: Determinar el precio de la transacción**-el precio de la transacción es el importe de la contraprestación en un contrato al que una entidad espera tener derecho a cambio de la transferencia de los bienes o servicios comprometidos con el cliente. El precio de la transacción puede ser un importe fijo de la contraprestación del cliente, pero puede, en ocasiones, incluir una contraprestación variable o en forma distinta al efectivo. ... (...)

(e) **Etapa 5: Reconocer el ingreso de actividades ordinarias cuando (o a medida que) la entidad satisface una obligación de desempeño**-una entidad reconocerá el ingreso de actividades ordinarias cuando (o a medida que) satisface una obligación de desempeño mediante la transferencia de un bien o servicio comprometido con el cliente (que es cuando el cliente obtiene el control de ese bien o servicio). El importe del ingreso de actividades ordinarias reconocido es el importe asignado a la obligación de desempeño satisfecha. Una obligación de desempeño puede satisfacerse en un momento determinado (lo que resulta habitual para compromisos de transferir bienes al cliente) o a lo largo del tiempo (habitualmente para compromisos de prestar servicios al cliente). Para obligaciones de desempeño que se satisfacen a lo largo del tiempo, una entidad reconocerá un ingreso de actividades ordinarias a lo largo del tiempo seleccionando un método apropiado para medir el progreso de la entidad hacia la satisfacción completa de esa obligación de desempeño. (...)

Objetivo

1 El objetivo de esta Norma es establecer los principios que aplicará una entidad para presentar información útil a los usuarios de los estados financieros sobre la naturaleza, importe, calendario e incertidumbre de los ingresos de actividades ordinarias y flujos de efectivo que surgen de un contrato con un cliente.

Alcance

(...) 5 Una entidad aplicará esta Norma a todos los contratos con clientes, excepto en los siguientes casos:

(a) contratos de arrendamiento dentro del alcance de la NIIF 16 Arrendamientos;

- (b) contratos de seguro dentro del alcance de la NIIF 4 Contratos de Seguros;
- (c) instrumentos financieros y otros derechos u obligaciones contractuales dentro del alcance de la NIIF 9 Instrumentos Financieros, NIIF 10 Estados Financieros Consolidados, NIIF 11 Acuerdos Conjuntos, NIC 27 Estados Financieros Separados y NIC 28 Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos; e
- (d) intercambios no monetarios entre entidades en la misma línea de negocios hechos para facilitar ventas a clientes o clientes potenciales. Por ejemplo, esta Norma no se aplicaría a un contrato entre dos compañías de petróleo que acuerden un intercambio de petróleo para satisfacer la demanda de sus clientes en diferentes localizaciones especificadas sobre una base de oportunidad.

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

Reconocimiento

Identificación del contrato

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

- (a) las partes del contrato han aprobado el contrato (por escrito, oralmente o de acuerdo con otras prácticas tradicionales del negocio) y se comprometen a cumplir con sus respectivas obligaciones;
- (b) la entidad puede identificar los derechos de cada parte con respecto a los bienes o servicios a transferir;
- (c) la entidad puede identificar las condiciones de pago con respecto a los bienes o servicios a transferir;
- (d) el contrato tiene fundamento comercial (es decir, se espera que el riesgo, calendario o importe de los flujos de efectivo futuros de la entidad cambien como resultado del contrato); y
- (e) es probable que la entidad recaude la contraprestación a la que tendrá derecho a cambio de los bienes o servicios que se transferirán al cliente. (...)

Satisfacción de las obligaciones de desempeño

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

Obligaciones de desempeño que se satisfacen a lo largo del tiempo

35 Una entidad transfiere el control de un bien o servicio a lo largo del tiempo y, por ello, satisface una obligación de desempeño y reconoce los ingresos de actividades ordinarias a lo largo del tiempo, si se cumple uno de los siguientes criterios:

- (a) el cliente recibe y consume de forma simultánea los beneficios proporcionados por el desempeño de la entidad a medida que la entidad lo realiza...;
- (b) el desempeño de la entidad crea o mejora un activo (por ejemplo, trabajo en progreso) que el cliente controla a medida que se crea o mejora; o
- (c) el desempeño de la entidad no crea un activo con un uso alternativo para la entidad... y la entidad tiene un derecho exigible al pago por el desempeño que se haya completado hasta la fecha.

Obligaciones de desempeño que se satisfacen en un determinado momento

(...) una entidad considerará indicadores de la transferencia del control, que incluyen, pero no se limitan a los siguientes:

- (a) La entidad tiene un derecho presente al pago por el activo-si un cliente está actualmente obligado a pagar por un activo, eso puede indicar que el cliente ha obtenido a cambio la capacidad de redirigir el uso del activo, así como de obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes.
- (b) El cliente tiene el derecho legal al activo-el derecho legal puede indicar qué parte en un contrato tiene la capacidad de redirigir el uso de un activo y de obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes, o de restringir el acceso de otras entidades a esos beneficios. Por ello, la transferencia del derecho legal a un activo puede indicar que el cliente ha obtenido el control del activo. Si una entidad conserva el derecho legal solo como protección contra el incumplimiento del cliente de pagar, esos derechos de la entidad no impedirían al cliente obtener el control de un activo.
- (c) La entidad ha transferido la posesión física del activo-la posesión física del cliente de un activo puede indicar que el cliente tiene la capacidad de redirigir el uso del activo y de obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes, o de restringir el acceso a otras entidades a esos beneficios. Sin embargo, la posesión física puede no coincidir con el control de un activo. ...

(d) El cliente tiene los riesgos y recompensas significativos de la propiedad del activo-la transferencia de los riesgos y recompensas significativos de la propiedad de un activo al cliente puede indicar que el cliente ha obtenido la capacidad de redirigir el uso del activo y de obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes. ...

(e) El cliente ha aceptado el activo-la aceptación del cliente de un activo puede indicar que ha obtenido la capacidad de redirigir el uso del activo y de obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes. ...

Cambios en el precio de la transacción

87 Después del comienzo del contrato, el precio de la transacción puede cambiar por varias razones, incluidas la resolución de sucesos inciertos u otros cambios en circunstancias que modifican el importe de la contraprestación a la que una entidad espera tener derecho a cambio de los bienes o servicios comprometidos. (...) (Subrayado fuera de texto)

La guía de aplicación de la NIIF 15, establece lo siguiente:

Contraprestaciones del principal frente a contraprestaciones del agente

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

B35 Una entidad es un principal si controla un bien o servicio comprometido antes de que la entidad lo transfiera a un cliente. Sin embargo, una entidad no está necesariamente actuando como un principal si obtiene el derecho legal sobre un producto solo de forma momentánea antes de que el derecho se transfiera al cliente. Una entidad que es un principal en un contrato puede satisfacer una obligación de desempeño por sí misma o puede contratar a un tercero (por ejemplo, un subcontratista) para satisfacer toda o parte de una obligación de desempeño en su nombre. Cuando una entidad que es un principal satisface una obligación de desempeño, la entidad reconoce los ingresos de actividades ordinarias por el importe bruto de la contraprestación a la que espera tener derecho a cambio de los bienes o servicios transferidos. (Subrayado fuera de texto)

II. Entidades de Gobierno

El Marco Conceptual para Entidades de Gobierno menciona que “los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera

obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.” (Subrayado fuera de texto)

El Procedimiento Contable para el Registro de los Recursos del Sistema General de Regalías, anexo a la Resolución N° 470 de 2016, expresa lo siguiente en los numerales 18 y 19:

“18. ASIGNACIÓN DE LOS RECURSOS PARA GASTOS DEL SGR

18.1 Registros contables en el Sistema General de Regalías

Con la instrucción de abono en cuenta y atendiendo lo dispuesto en el acuerdo de la Comisión Rectora, el MHCP registrará, en la contabilidad del SGR, los recursos asignados a los órganos del SGR y a otras entidades a las que se les asignen recursos para gastos del SGR, mediante un débito a las subcuentas 541307-Para fiscalización del Sistema General de Regalías, 541308-Para monitoreo, seguimiento, control y evaluación del Sistema General de Regalías y 541309-Para funcionamiento del Sistema General de Regalías, según corresponda, de la cuenta 5413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS y mediante un crédito a la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

18.2 Registros contables en los órganos del SGR y en otras entidades a las que se les asignen recursos para gastos del SGR

Con la instrucción de abono en cuenta, los órganos del SGR y las otras entidades a las que se les asignen recursos para gastos del SGR debitarán la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditarán las subcuentas 441307-Para fiscalización del Sistema General de Regalías, 441308-Para monitoreo, seguimiento, control y evaluación del Sistema General de Regalías y 441309-Para funcionamiento del Sistema General de Regalías, según corresponda, de la cuenta 4413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

19. EJECUCIÓN DE LOS GASTOS DEL SGR

Con la ejecución de los gastos financiados con recursos del Sistema General de Regalías, los órganos del SGR y las otras entidades a las que se les asignen recursos para gastos del SGR, reconocerán el respectivo activo o gasto en las cuentas y subcuentas que correspondan con contrapartida en la cuenta y subcuenta del pasivo a que haya lugar. Para el efecto, cada

entidad dará aplicación al marco normativo de contabilidad que le sea aplicable.”

CONCLUSIONES

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

La información de carácter financiero deberá presentarse atendiendo a la característica cualitativa de representación fiel, la cual implica que debe ser neutral y libre de error, por lo que no podrá estar sujeta a intereses particulares. Por lo anterior, las entidades deberán aplicar de forma consistente las disposiciones de los marcos normativos independientemente de los resultados que se deriven de dicha aplicación, a efectos de garantizar la presentación y revelación de la realidad económica.

I. Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores y que Captan o Administran Ahorro del Público

1. - Generalidades de los Convenios interadministrativos con obligaciones de medios o de resultado

Los hechos económicos deberán reconocerse atendiendo a su forma económica, independientemente de su forma legal, razón por la cual, el procedimiento contable para reconocer los hechos que surgen por la firma de un convenio interadministrativo o de un contrato, dependerá de la naturaleza de las obligaciones a cargo de las entidades intervinientes, las cuales pueden ser de medios o de resultado, configurando riesgos y beneficios asociados a las partes del contrato, considerando lo siguiente:

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

- Algunos de los elementos que caracterizan una obligación de medios, son los siguientes:
- La entidad ejecutora no controla los bienes o servicios comprometidos antes de que los transfiera a la entidad que entrega los recursos.

- La entidad que ejecuta los recursos obtiene el derecho legal sobre los bienes o productos solo de forma momentánea, antes de que el derecho se transfiera a la entidad que cede o entrega los recursos.
- Su obligación solo es de desempeño, lo cual consiste en adelantar las gestiones necesarias para suministrar bienes o servicios a la entidad cedente, por cuenta y riesgo de esta última.
- Como partícipe en el acuerdo, la entidad que ejecuta los recursos no está expuesta a los riesgos significativos y ventajas asociados con la provisión de bienes o por la prestación de servicios especificados por la entidad cedente.
- La entidad que ejecuta los recursos no tiene a su cargo el riesgo de inventario ni antes ni después de que los bienes hayan sido entregados a los beneficiarios finales. Ello significa que si, en desarrollo de lo convenido, se ocasiona un daño o perjuicio de carácter material a terceros, el resarcimiento de los mismos y el pago de las indemnizaciones a que hubiere lugar estarán a cargo de la entidad que entrega los recursos.
- Puede existir una contraprestación por la gestión de los recursos, la cual debe estar especificada en las cláusulas del convenio, como bonificación o comisión por el cumplimiento del objeto.

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

Los elementos que indican que una entidad pública tiene a su cargo una obligación de resultados y que, por tanto, actúa como principal incluyen:

- La entidad debe proporcionar los bienes o servicios a la contraparte, siendo responsable de la aceptabilidad de los productos o servicios requeridos;
- La entidad tiene el riesgo del inventario antes o después de la orden recibida de la contraparte, durante el envío o la devolución;
- La entidad tiene total libertad para acordar los precios, directa o indirectamente, con los terceros que subcontrata para proporcionar los bienes o servicios;
- La entidad soporta el riesgo de crédito del cliente por el importe por cobrar a este;
- Como partícipe en el acuerdo, la entidad que ejecuta los recursos está expuesta a los riesgos significativos y ventajas asociados con la provisión de bienes o por la prestación de servicios especificados por la entidad cedente o contraparte;

- La entidad que ejecuta los recursos tiene a su cargo el riesgo de inventario antes o después de que los bienes hayan sido entregados a los beneficiarios finales. Esto significa que si, en desarrollo de lo convenido, se ocasiona un daño o perjuicio de carácter material a terceros, el resarcimiento de los mismos y el pago de las indemnizaciones a que hubiere lugar estarán a su cargo.

2. Contratos de gerencia integral de proyectos

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

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

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

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

Ahora bien, si los recursos que recibe el Fonade para la ejecución del proyecto son en condición de anticipo, deberá reconocerlos como un pasivo, homologado a la subcuenta que corresponda de la cuenta 2901 - AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS, la cual deberá disminuir cuando se realicen las legalizaciones provenientes del uso de los recursos.

b. Entrega de recursos a terceros contratistas:

El Fonade deberá reconocer en su contabilidad los hechos económicos que surjan de la ejecución del proyecto, por lo cual, cuando se realice la contratación de terceros para el

desarrollo de una obra de construcción o para la prestación de un servicio relacionado con el proyecto, deberá reconocer los pasivos, activos, costos o gastos que se deriven de dicha contratación. Así pues, cuando el Fonade entregue los recursos de manera anticipada a sus contratistas, deberá reconocerlos como un activo homologado en las siguientes cuentas, según corresponda:

- Cuenta 1905- BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, si los recursos constituyen un pago realizado por anticipado al contratista, por los bienes o servicios que este le proveerá.

- Cuenta 1906- AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, si los recursos corresponden a un anticipo relacionado con la ejecución del proyecto.

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

c. Reconocimiento de inventarios:

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

d. Reconocimiento de los ingresos:

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

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

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

II. Entidades de Gobierno y Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores y que Captan o Administran Ahorro del Público

3. Contrato de gerencia integral de proyectos con recursos de regalías

Con respecto al contrato de gerencia integral de proyectos, firmado entre el Fonade y el Departamento Nacional de Planeación, el cual se ejecuta con recursos provenientes de regalías, se deberá tener en cuenta además del procedimiento específico emitido por la CGN, mediante la resolución N° 470 de 2016, la esencia económica de las cláusulas propias de los contratos de gerencia integral de proyectos, por lo cual Fonade y el DNP deberán seguir el siguiente procedimiento contable:

a. Asignación de los recursos:

Teniendo en cuenta que el DNP es un órgano del Sistema General de Regalías (SGR) que recibe recursos del mismo para gastos de funcionamiento, deberá registrar un débito en la subcuenta 133702- Sistema General de Regalías, de la cuenta 1337- TRANSFERENCIAS POR COBRAR al momento de que se le asignen los recursos para dicho fin, acreditando como contrapartida la subcuenta 441309 - Sistema General de Regalías, de la cuenta 4413- SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

b. Giro de los recursos y entrega a la entidad ejecutora (Fonade):

Si los recursos los recibe directamente el DNP del SGR, la entidad deberá debitar la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, acreditando al mismo tiempo la subcuenta 133702- Sistema General de Regalías, de la cuenta 1337- TRANSFERENCIAS POR COBRAR. Si el SGR transfiere directamente los recursos a la entidad ejecutora, en este caso el Fonade, en el marco del contrato de gerencia integral de proyectos, el DNP deberá debitar la subcuenta que corresponda de la cuenta 1905- BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, si los recursos son en calidad de pago, o en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1906- AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, si se trata de un mero anticipo, acreditando como contrapartida la subcuenta 133702- Sistema General de Regalías, de la cuenta 1337- TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

c. Ejecución de los recursos:

El procedimiento contable relacionado con la ejecución de los recursos de regalías en el marco de un contrato de gerencia integral de proyectos, es el mismo que se menciona en el apartado 2. de estas conclusiones.

4. Reciprocidad de las cuentas en la asignación y entrega de los recursos de regalías:

Dado que el Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP), el cual maneja los recursos y la contabilidad del SGR, asigna los recursos al DNP para gastos de funcionamiento, se tendrá reciprocidad en la contabilidad del SGR, y el DNP en la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, y en la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, respectivamente.

Posteriormente, cuando el DNP realiza la entrega de los recursos provenientes de regalías al Fonade, para la ejecución de un proyecto en el marco de un contrato de gerencia integral de proyectos, la reciprocidad de cuentas se dará entre estas dos entidades en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1905- BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO y en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2910 - INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, respectivamente, cuando los recursos sean entregados por el DNP al Fonade en calidad de pago; o en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1906- AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS y la subcuenta que corresponda de la cuenta 2901 - AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS, respectivamente, cuando los recursos sean entregados como un anticipo.

CONCEPTO No. 20182000038881 DEL 03-08-2018

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	Ajuste contable para la reversión de castigos de provisiones

Señora
SANDRA BIBIANA MORALES JARAMILLO
Contadora
E.S.E. Hospital Felipe Suárez de Salamina
Manizales-Caldas

ANTECEDENTES:

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550002592-2, del 18 de junio de 2018, mediante la cual manifiesta que durante los últimos tres años el E.S.E. Hospital Felipe Suárez de Salamina había reconocido una provisión por litigios la cual fue castigada al cierre de 2017 contra el patrimonio de la

empresa. No obstante, al aplicar la metodología adoptada por la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado mediante la Resolución N° 353 del 1 de noviembre de 2016 para el cálculo de la provisión contable de los procesos judiciales, conciliaciones extrajudiciales y trámites arbitrales, se evidencia que el resultado se aproxima al valor de la provisión registrado previamente.

Por lo tanto, solicita que se le indique si es posible reversar el asiento del año anterior mediante el cual se castigó la provisión.

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

CONSIDERACIONES

Los numerales 6.1., 6.2. y 6.3. de la Norma de provisiones dispuesta en el anexo de la Resolución N° 607 de 2016, establecen:

“6.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como provisiones, los pasivos a cargo de la empresa que estén sujetos a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía y/o vencimiento. Son ejemplos de hechos que pueden ser objeto de reconocimiento como provisiones: los litigios y demandas en contra de la empresa (...)

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

3. En algunos casos excepcionales no es claro si existe una obligación en el momento presente. En tales circunstancias, se considerará que el suceso ocurrido en el pasado ha dado lugar a una obligación presente si, teniendo en cuenta toda la evidencia disponible al final del periodo contable, es mayor la probabilidad de que exista una obligación presente que de lo contrario.

4. Las obligaciones pueden ser probables, posibles o remotas. Una obligación es probable cuando la probabilidad de ocurrencia es más alta que la probabilidad de que no ocurra, lo cual conlleva al reconocimiento de una provisión. Una obligación es posible cuando la probabilidad de ocurrencia es menor que la probabilidad de no ocurrencia, lo cual conlleva a la revelación de un pasivo contingente. Una obligación es remota cuando la probabilidad de ocurrencia del evento es prácticamente nula, en este caso no se reconocerá un pasivo ni será necesaria su revelación como pasivo contingente. (...)

6.2. Medición inicial

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

6.3. Medición posterior

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

25. Cuando ya no sea probable la salida de recursos que incorporen beneficios económicos para cancelar la obligación correspondiente, se procederá a liquidar o a revertir la provisión." (Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, los numerales 5.2. y 5.3. de la Norma políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, contenida en el anexo de la misma Resolución, estipulan:

"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. (...)

16. 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.

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. (...)

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 de texto)

Por otro lado, los numerales 2.1. 2.2., 2.3. y 2.4. del Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias incorporado al Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público mediante la Resolución N° 310 de 2017, señalan:

“2.1 Admisión de las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales

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

Para tal efecto, la empresa utilizará una metodología que se ajuste a los criterios de reconocimiento y revelación del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público. Cuando la empresa considere que la metodología contenida en la Resolución 353 de 2016 de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado se ajusta a las condiciones del proceso, podrá utilizar dicha metodología. (...)

2.2 Obligación remota

Cuando la empresa establezca que la obligación es remota, esto es, cuando la probabilidad de pérdida del proceso es prácticamente nula, este hecho no será objeto de reconocimiento ni de revelación en los estados financieros de la empresa.

La probabilidad de pérdida del proceso será objeto de seguimiento cuando la empresa obtenga nueva información o, como mínimo, al final del periodo contable para determinar si la obligación continúa siendo remota, o pasa a ser posible o probable, caso en el cual se aplicará lo dispuesto en el numeral 2.3 o 2.4, según corresponda.

2.3 Obligación posible

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

Adicionalmente, en la medida en que pueda hacerse una medición del pasivo contingente, este se registrará debitando la subcuenta 990505-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 9905-PASIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (DB) y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 9120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS. Para tal efecto, la medición corresponderá a la mejor estimación del valor que la entidad podría llegar a pagar al culminar el proceso. Dicha medición se revisará cuando exista nueva información acerca del proceso o, como mínimo, al final del periodo contable.

Para establecer el valor a registrar en las cuentas de orden contingentes, la empresa utilizará una metodología que se ajuste a los criterios de medición del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público. Cuando la empresa considere que la metodología contenida en la Resolución 353 de 2016 de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado se ajusta a las condiciones del proceso, podrá utilizar dicha metodología.

La probabilidad de pérdida del proceso será objeto de seguimiento cuando la empresa obtenga nueva información o, como mínimo, al final del periodo contable para determinar si la obligación continúa siendo posible, o pasa a ser remota o probable, caso en el cual se aplicará lo dispuesto en el numeral 2.2 o 2.4, respectivamente, previa reversión de los saldos registrados en cuentas de orden.

2.4. Obligación probable

Cuando se establezca que la obligación es probable, esto es, cuando la probabilidad de pérdida del proceso es más alta que la probabilidad de no pérdida, deberá constituirse una provisión por el valor que refleje la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación presente (...)

Para establecer el valor de la provisión, la empresa utilizará una metodología que se ajuste a los criterios de medición del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público. Cuando la empresa considere que la metodología contenida en la Resolución 353 de 2016 de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado se ajusta a las condiciones del proceso, podrá utilizar dicha metodología.

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

La probabilidad de pérdida del proceso será objeto de seguimiento cuando la empresa obtenga nueva información o, como mínimo, al final del periodo contable, para determinar si la obligación continúa siendo probable, o pasa a ser posible o remota. Cuando la obligación pase a ser posible o remota, se reversará la provisión mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN

LITIGIOS Y DEMANDAS, la subcuenta 537302- Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS o la subcuenta 580401-Actualización financiera de provisiones de la cuenta 5804-FINANCIEROS, o la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, teniendo en cuenta el periodo contable en el que se registró el gasto relacionado con la provisión. Adicionalmente, se aplicará el numeral 2.2 o 2.3, según corresponda” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, 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, establece la descripción y dinámica de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, así:

“DESCRIPCIÓN

Representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de ser 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)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas, la E.S.E. Hospital Felipe Suárez de Salamina deberá evaluar en primer lugar si era pertinente el castigo de la provisión por litigios al cierre del periodo de 2017. Se considera que era pertinente el castigo de la provisión al cierre de 2017, si la E.S.E. Hospital Felipe Suárez de Salamina determinó, mediante la metodología utilizada en ese momento, que la probabilidad de perder el proceso era menor que la probabilidad de no perderlo o que la probabilidad de perderlo era remota.

Una vez se haya evaluado la pertinencia de la eliminación de la provisión al cierre de 2017, la E.S.E Hospital Felipe Suárez deberá efectuar el tratamiento contable que le corresponda, según el análisis efectuado:

a) Era pertinente la eliminación de la provisión al cierre de 2017

Sin con base en el análisis realizado, se determina que la eliminación de la provisión al cierre de 2017 era pertinente, pues en su momento la E.S.E. Hospital Felipe Suárez de Salamina concluyó, mediante la metodología utilizada en ese momento, que la probabilidad de perder el proceso era menor que la probabilidad de no perderlo o que la probabilidad de perderlo era remota, se debitará el saldo de la cuenta del patrimonio que fue utilizada para eliminar la provisión y se acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES. Lo anterior, teniendo en cuenta que se incurrió en un error de registro al afectar directamente el patrimonio de la empresa en el momento de eliminar la provisión, pues el castigo debió contabilizarse debitando la subcuenta que corresponda a la provisión constituida de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS y acreditando la subcuenta 480826-recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS o la subcuenta que identifique la provisión constituida de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDA.

En caso de que el error sea material, para efectos de presentación se deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error siguiendo los lineamientos establecidos en el numeral 5.3 de la Norma políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, contenida en el anexo de la Resolución N° 607 de 2016, el cual se encuentra transcrito en la sección de consideraciones de este concepto.

Frente al nuevo cálculo del valor de la provisión bajo la metodología contenida en la Resolución N° 353 de 2016 de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado, se debe precisar que, por tratarse de una nueva metodología utilizada por el Hospital durante el año 2018 que arrojó un valor estimado y clasificación de una obligación como probable, el tratamiento contable deberá efectuarse a la luz del numeral 5.2 de la Norma políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, contenida en el anexo de la Resolución N° 607 de 2016; es decir, como un cambio en una estimación contable.

En este sentido, se registrará el valor de la provisión calculada mediante esta metodología, afectando el resultado del año 2018, mediante un débito en la subcuenta que identifique la provisión que se va a constituir de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDA y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS.

b) No era pertinente la eliminación de la provisión al cierre de 2017

Sin con base en el análisis realizado, se determina que la eliminación de la provisión al cierre de 2017 no era pertinente, pues en ese momento la probabilidad de perder el proceso era

mayor que la probabilidad de no perderlo, se debitará la cuenta del patrimonio que fue utilizada para eliminar la provisión y se acreditará la subcuenta que corresponda a la provisión de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS por el valor castigado. Lo anterior, teniendo en cuenta que se incurrió en dos errores, uno al castigar la provisión cuando no era adecuado hacerlo y el otro al utilizar una cuenta de patrimonio.

En caso de que el error sea material, para efectos de presentación se deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error siguiendo los lineamientos establecidos en el numeral 5.3 de la Norma políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, contenida en el anexo de la Resolución N° 607 de 2016, el cual se encuentra transcrito en la sección de consideraciones de este concepto.

Frente al nuevo cálculo del valor de la provisión bajo la metodología contenida en la Resolución N° 353 de 2016 de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado, se debe precisar que, por tratarse de una nueva metodología utilizada por el Hospital durante el año 2018 que arrojó un nuevo valor estimado, el tratamiento contable deberá efectuarse a la luz del numeral 5.2 de la Norma políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, contenida en el anexo de la Resolución N° 607 de 2016; es decir, como un cambio en una estimación contable.

En este sentido, la entidad deberá comparar el valor registrado en la subcuenta correspondiente en la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS que se restituye como se indica que el primer párrafo de este literal frente al valor calculado con la metodología utilizada por la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado. La diferencia entre estos dos valores se debe registrar en el resultado del periodo 2018, afectando la subcuenta que corresponda a la provisión de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS y un crédito en la subcuenta 480826-RECUPERACIONES de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS o un débito en la subcuenta que identifique la provisión constituida de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDA, según se presente una variación favorable o desfavorable.

CONCEPTO No. 20182000041031 DEL 17-08-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Recursos entregados en administración
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los desembolsos que realiza el municipio a la empresa de servicios público dentro del Convenio

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Recursos recibidos en administración
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los desembolsos que realiza el municipio a la empresa de servicios público dentro del Convenio

Doctor
 UBER HADER CALLE PÉREZ
 Contador
 Municipio de Santo Domingo
 Santo Domingo - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550002721-2 del día 29 de junio de 2018, mediante la cual solicita el tratamiento contable del Convenio Interadministrativo de Asociación con Cooperación firmado entre el Municipio de Santo Domingo y la Empresa de Servicios Públicos, para el desarrollo del plan maestro de alcantarillado - primera etapa del corregimiento de Santiago, para el cual, el municipio entrega un aporte de \$2.720.004.098, para ejecutar en un periodo de ocho (8) meses.

Dentro de las formas de pago estipuladas, el Municipio desembolsará el 25% a la Empresa de Servicios Públicos con la legalización del convenio y el restante, se efectuará según actas de avance certificados por interventor, por tanto, se solicita identificar la forma en la cual debe realizarse el registro contable por parte de la alcaldía, en estos dos momentos, teniendo en cuenta que no es el municipio quien contrata con terceros.

Frente a los desembolsos que realiza la alcaldía a la Empresa de Servicios Públicos, se solicita vislumbrar si estos constituyen ingresos para esta última, en cuyo caso afirmativo, identificar el registro contable para las dos entidades. Así mismo, si debería pagar autorretención de renta, de acuerdo a la Ley 1819 de 2018, reglamentada bajo el Decreto 2201 del 30.12.2016, en atención a que la empresa está obligada a declarar renta, sin embargo, dado que la Ley no excluye expresamente a las empresas de servicios públicos de dicha autorretención.

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

CONSIDERACIONES:

Entidades de Gobierno

Dentro del Marco Conceptual para Entidades de gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, en el numeral 6. Definición, reconocimiento, medición y revelación de los elementos que constituyen los estados financieros, se definen los activos como:

“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. (...)

Los eventos pasados que dan origen a un activo pueden ser producto de diferentes sucesos; por ejemplo, una entidad puede obtener activos en una transacción de intercambio, por un desarrollo interno o producto de transacciones sin contraprestación incluidas en el ejercicio del poder soberano. El control sobre un recurso puede surgir de eventos como: la capacidad general de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero. 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. (...)

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.”

Así mismo, dentro de las Normas para reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos para entidades de gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

“7. ACUERDOS CONJUNTOS

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

7.1. Operación conjunta

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 del texto)

Ahora bien, dentro del Catálogo General de Cuentas para entidades de gobierno, anexo a la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, establece:

“1908 - RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN

DESCRIPCIÓN

Representa los recursos en efectivo a favor de la entidad que se originan en a) contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público y b) contratos para la

administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias.” (Subrayado fuera del texto)

Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público

Dentro del Marco Conceptual para Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, en el numeral 6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN Y REVELACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS, se definen los activos, pasivos e ingresos de la siguiente manera:

“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.

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

Los activos que cumplen con los criterios para su reconocimiento se deben clasificar de acuerdo con la intención que tenga la empresa con dicho recurso; por ejemplo, si el activo se adquiere para consumirse o venderse en el curso de la operación, se clasifica como inventarios; si se utiliza para propósitos administrativos o para producir bienes o prestar servicios, se clasifica como propiedad planta y equipo; si es un inmueble del cual se espera obtener rentas o plusvalías, se clasifica como propiedad de inversión. La intención es el criterio de clasificación de los recursos controlados.

Un activo que no cumple los criterios para su reconocimiento puede, sin embargo, revelarse en notas a los estados financieros. Esto es apropiado cuando el conocimiento de tal partida se considera relevante para los usuarios de la información. Un activo que no cumple los criterios para su reconocimiento, en la fecha de presentación de estados financieros, puede ser reconocido en un periodo posterior si, como producto de circunstancias y sucesos posteriores, se cumplen con las condiciones para su reconocimiento.

6.1.4. 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 del texto)

Así mismo, 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 414 de 2014 y sus modificaciones, establece:

“7. ACUERDOS CONJUNTOS

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

7.1. Operación conjunta

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 del texto)

Por otra parte, el Catálogo General de Cuentas para empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan anexo a la Resolución 139 de 2015 y sus modificaciones, señala:

“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.”

Ahora bien, el Convenio Interadministrativo de Asociación con Cooperación de Aportes Económicos CV-2017-062, firmado entre el Municipio de Santo Domingo y la Empresa de Servicios Públicos Domiciliarios de Acueducto, Alcantarillado y Aseo Santo Domingo S.A. E.S.P., para aunar esfuerzos técnicos, administrativos, financieros y jurídicos en realizar la construcción del plan maestro de alcantarillado primera etapa, corregimiento de Santiago del Municipio de Santo Domingo, estipula:

“(…) De acuerdo a las anteriores consideraciones, el presente Convenio se regirá por las siguientes cláusulas. PRIMERA. OBJETO: EL CONVENIENTE se compromete ante el Municipio de Santo Domingo AUNAR ESFUERZOS TÉCNICOS, ADMINISTRATIVOS, FINANCIEROS Y JURÍDICOS EN REALIZAR LA CONSTRUCCION DEL PLAN MAESTRO DE ALCANTARILLADO PRIMERA ETAPA, CORREGIMIENTO DE SANTIAGO DEL MUNICIPIO DE SANTO DOMINGO, de acuerdo a la propuesta técnico económica que hace parte integral de este convenio. SEGUNDA. VALOR Y FORMA DE DESEMBOLSO DEL CONVENIO: El valor del presente convenio asciende a la suma de DOS MIL SETECIENTOS VEINTE MILLONES CUATRO MIL NOVENTA Y OCHO PESOS M/L. (\$2.720.004.098), incluido IVA, de los cuales EL MUNICIPIO aportará la suma de DOS MIL SETECIENTOS MILLONES CUATRO MIL NOVENTA Y OCHO PESOS M/L. (\$2.700.004.098), en dinero, los cuales, en su totalidad, serán invertidos en actividades objeto del convenio y la EMPRESA DE SERVICIOS PUBLICOSDOMICILIARIOS DE ACUEDUCTO, ALCANTARILLADO Y ASEO SANTO DOMINGO S.A E.S.P., aportará VEINTE MILLONES DE PESOS (\$20.000.000) en especie, representados en el desarrollo de las actividades contempladas en el anexo que hace parte integral de este convenio. Los aportes institucionales referidos en la cláusula anterior se desembolsarán de la siguiente manera: a) Los recursos en especie aportados por LA EMPRESA serán ejecutados por cuenta de ésta, luego de perfeccionado el Convenio y dentro del término de ejecución del mismo, todo lo cual será objeto de verificación por parte del MUNICIPIO a través del supervisor convencional designado. b) El aporte que le corresponde a EL MUNICIPIO, se desembolsaran UN ANTICIPO por el VEINTICINCO POR CIENTO (25%) a la legalización del convenio y el restante SETENTA Y CINCO POR CIENTO (75%) por ACTAS DE AVANCE, de

acuerdo a la ejecución del convenio previa certificación del interventor o supervisor del convenio. Parágrafo. Como requisito previo para la autorización de cada Desembolso, La Empresa deberá acreditar que se encuentra al día en el pago de aportes relativos al Sistema de Seguridad Social Integral, así como parafiscales (Cajas de Compensación Familiar, y otros.), cuando corresponda. TERCERA. DURACION: La duración del presente convenio será de ocho (8) meses contados a partir de la firma del acta de inicio. CUARTA. IMPUTACIÓN PRESUPUESTAL: El valor a cargo del Municipio que demande el presente convenio se imputará a los rubros 23011301, 23030202 y 23110101 denominados Cofinanciación Plan maestro de Alcantarillado y PTAR Corregimiento de Santiago, 23080113 denominado Convenio 523-2017 construcción Plan Maestro de Alcantarillado Primera etapa Corregimiento de Santiago, 23090108 denominado Convenio de Colaboración Antioquía Gold Ejecución primera del Plan maestro de Alcantarillado del Corregimiento de Santiago, según CDP N° 00854 del 01 de noviembre de 2017 del presupuesto de rentas y gastos de la actual vigencia fiscal. QUINTA. COMPROMISOS de las PARTES: A).- de la EMPRESA DE SERVICIOS PUBLICOS DOMICILIARIOS DE ACUEDUCTO, ALCANTARILLADO Y ASEO SANTO DOMINGO S.A E.S.P.: la EMPRESA se compromete especialmente a lo siguiente:

- 1). Prestar su acompañamiento y apoyo en los términos de este convenio, por toda la vigencia del mismo, de acuerdo con los documentos y estudios previos, y demás que hacen parte integral del presente convenio.
- 2). Realizar LA CONSTRUCCION DEL PLAN MAESTRO DE ALCANTARILLADO PRIMERA ETAPA, CORREGIMIENTO DE SANTIAGO DEL MUNICIPIO DE SANTO DOMINGO.
- 3). Informar oportunamente al Municipio los inconvenientes que tenga para el desarrollo normal del objeto convenido.
- 4). Actuar con eficacia y responsabilidad en la ejecución de las tareas objeto del convenio y conexas al mismo.
- 5). Cumplir con el objeto de este convenio en defensa de los intereses del Municipio y aportar sus capacidades, conocimientos y aptitudes con la debida diligencia, oportunidad y confidencialidad.
- 6). Rendir oportunamente los informes que sobre la ejecución y estado del convenio le solicite MUNICIPIO. Además de las obligaciones y derechos contemplados en la ley 80 de 1993 y demás normas concordantes que regulen el presente convenio.
- 7). Atender las recomendaciones de municipio.
- 8) Presentar informes periódicos de la ejecución del convenio de acuerdo a las actas de avance.
- 9) Presentar un informe final de la ejecución total del convenio.
- 10) Cumplir con lo establecido en el artículo 23 de la Ley 1150 de 2007 y hacer cumplir esta misma disposición respecto a los contratos que celebre en ejecución del convenio.

11) No acceder a peticiones o amenazas de quienes actúen al margen de la Ley para hacer u omitir algún acto o hecho, si ellas ocurrieren deberá comunicarlas de inmediato a las autoridades municipales.

12) Poner al servicio del Municipio todos los conocimientos y experiencias para el mejor desarrollo del presente convenio.

13). Responder por los elementos, bienes, información, etc. que se pongan a su disposición para la ejecución del presente convenio, propendiendo, en todo caso, por su conservación y uso adecuado.

14) Se compromete a hacer efectivo el aporte comprometido para este convenio.

15) Aportar la suma de VEINTE MILLONES DE PESOS (\$20.000.000), en especie, para en el desarrollo de las actividades contempladas en el anexo que hace parte integral de este convenio.

16) La ejecución de las actividades descritas en este acápite se realizarán de forma independiente y autónoma por parte del conveniente y según el cronograma que conjuntamente definan las partes, sin que ello implique, en modo alguno, cumplimiento de horario ni subordinación, de conformidad con las necesidades que se vayan presentando durante la ejecución del convenio.

B).- DEL MUNICIPIO:

1). Suministrar a LA EMPRESA la información, documentación y demás elementos necesarios para el cabal cumplimiento del convenio, facilitarle las condiciones que le permitan cumplirlo en la forma y oportunidad convenientes y coordinar al interior de sus dependencias y funcionarios lo necesario con la misma finalidad.

2). Controlar el debido cumplimiento del objeto convenido;

3). Estar atentos al desarrollo de inconvenientes en la ejecución del proyecto.

4). Cancelar en forma oportuna los pagos aquí pactados, los cuales se circunscriben al avance de las actividades, previa certificación por parte del supervisor.

5). Sugerir de manera oportuna y por escrito todas las acciones que se puedan desarrollar para la correcta ejecución del proyecto.

6). Realizar los aportes concernientes al presente convenio. El MUNICIPIO no contrae ninguna obligación laboral con LA EMPRESA, ni con las personas que ésta a su vez utilice para la realización de las actividades que deberá realizar en cumplimiento del presente convenio, toda vez que las relaciones entre las partes son exclusivamente las derivadas del convenio que se celebra; en consecuencia, el pago de algún valor de este personal estará a cargo exclusivo de LA EMPRESA.

7) Ejecutar el convenio de acuerdo a lo establecido en la estructura de costos elaborada para tal efecto, la cual hace parte integra de este convenio, por la suma de: DOS MIL SETECIENTOS MILLONES CUATRO MIL NOVENTA Y OCHO PESOS M/L. (\$2.700.004.098).

SEXTA. INTERVENTORIA O SUPERVISIÓN: EL MUNICIPIO, supervisará o le hará interventoría al cumplimiento cabal de las obligaciones del CONVENIENTE, mediante la Secretaría de Planeación y Desarrollo Territorial. (...)

DECIMA SEGUNDA: MULTAS: En caso de mora o incumplimiento parcial de las obligaciones adquiridas por el CONVENIENTE, en virtud del presente convenio, el MUNICIPIO podrá imponerle multas sucesivas equivalente al 1% del valor total del mismo, por cada día hábil de retardo o incumplimiento, que sumadas no excedan el 10% del total del presente convenio. Autoriza al MUNICIPIO para descontar directamente del valor o saldos que se le adeuden las multas a que hubiere lugar. DECIMA TERCERA. CLÁUSULA PENAL PECUNIARIA: Si el CONVENIENTE, incumple parcial o totalmente los términos del presente convenio, pague al MUNICIPIO, a título de pen pecuniaria una suma equivalente al 10% del valor del convenio. DECIMA CUARTA. CESIÓN: EL CONVENIENTE no podrá ceder el presente convenio sin el consentimiento previo y escrito del Municipio. DECIMA QUINTA. ENTENDIMIENTOS MUTUOS: De conformidad con lo dispuesto en el Decreto 1082 de 2015, la participación de cada una de las partes en este convenio es de exclusiva competencia. En consecuencia el Municipio, no contraerá ninguna obligación laboral con las personas que EL CONVENIENTE vincule o contrate para la ejecución del convenio. (...)

DECIMA NOVENA: RESPONSABILIDAD DEL CONVENIENTE. Esta responderá civil y penalmente tanto por el incumplimiento de las obligaciones derivada de este convenio, como por hechos u omisiones que le fueren imputables y que causen daño o perjuicio al municipio, derivados de la celebración y ejecución de este convenio.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas, se concluye:

En primer lugar, con el fin de identificar el hecho económico de este contrato, es pertinente aclarar y definir el control de los bienes que hacen parte del convenio. En este sentido, si bien la empresa de servicios públicos como gestora, adelanta el proceso contractual relacionado con la ordenación del gasto, son las obligaciones adquiridas en el convenio, las que especifican que está obligada a presentar informes de avances a la Alcaldía, para que se le realicen los desembolsos correspondientes, lo cual indica que la alcaldía no ha cedido plenamente el control de los recursos entregados, pues mantiene la capacidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle.

Ahora bien, atendiendo a lo anterior, la definición de operación conjunta incorporada en el marco normativo para entidades de gobierno anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, correspondería al convenio suscrito entre la Alcaldía y la Empresa de Servicios Públicos de Santo Domingo, en tanto que estas aúnan esfuerzos para la construcción del plan maestro de alcantarillado primera etapa, en el corregimiento de Santiago, cumpliendo con condiciones de igualdad, aportando cada cual recursos

monetarios y no monetarios, y dentro de las cuales se encuentra una entidad gestora o ejecutora del proyecto, encargada de construir o adquirir bienes con destino a las entidades intervinientes, de suministrar bienes a terceros o de atender necesidades de la población por su cuenta y riesgo.

Por tanto, según las cláusulas de desembolsos del convenio, el reconocimiento del anticipo corresponderá a recursos entregados en administración por parte de la alcaldía registrando un débito en la subcuenta 190801-EN ADMINISTRACIÓN de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y un crédito en la subcuenta correspondiente al grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO. En este sentido, de acuerdo a los informes e información suministrada por la Empresa de Servicios Públicos, el Municipio deberá registrar en cuentas de activo, pasivo, ingresos o gastos, las erogaciones o transacciones realizadas en la operación conjunta, disminuyendo la cuenta de recursos entregados en administración o registrando una cuenta por pagar en la subcuenta 249007-Obligaciones a cargo en operaciones conjuntas de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, la cual disminuirá de acuerdo a los desembolsos realizados.

En cuanto a los registros que deberá efectuar la Empresa de Servicios Públicos de Santo Domingo en la operación conjunta, en atención a los desembolsos, el anticipo se reconocerá con un débito en la subcuenta correspondiente al grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO, y un crédito en la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN. Al mismo tiempo, para llevar el control de las operaciones y la ejecución del proyecto, así como para la presentación de los informes a la Alcaldía, se deben registrar los hechos en cuentas de orden, así los que originen activos y gastos en la cuenta 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN y pasivos e ingresos en la cuenta 9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN.

Posteriormente, los costos o gastos derivados de la operación conjunta que la Empresa de Servicios Públicos ejecute, los reconocerá con un débito en la subcuenta 138407-Derechos a favor en operaciones conjuntas de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, que con posterioridad será cancelada con los desembolsos realizados por la Alcaldía.

Por otra parte, dado que el convenio firmado por estos dos entes públicos no especifica si los desembolsos constituyen ingresos para la empresa de servicios públicos, es pertinente el juicio profesional por parte de ambas, teniendo en cuenta que el ingreso, bajo el marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, son incrementos en los beneficios económicos, 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.

Al respecto, frente a su inquietud en si al constituirse ingresos para la Empresa de Servicios Públicos, se debería pagar autorretención de renta, de acuerdo a la Ley 1819 de 2018, reglamentada bajo el Decreto 2201 de 2016, no es competencia de la CGN absolver estas cuestiones, teniendo en cuenta que, dentro de las funciones de las Contaduría General de la Nación, consagradas en la Ley 298 de 1996 únicamente se encuentra “i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación”, por lo cual hemos dado traslado a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN.

CONCEPTO No. 20182000061071 DEL 21-11-2018

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el mercado de valores y que no Captan ni Administran ahorro del público.
	TEMAS	Recursos entregados en administración Recursos a favor de terceros Otros servicios
	SUBTEMAS	Reconocimiento de los recursos recibidos por el CDAV y el Municipio de Cali en desarrollo del contrato interadministrativo.

Doctor
JESUS OLIDÉN TORRES
Director Administrativo y Financiero
Centro de Diagnóstico Automotor del Valle Ltda.
Santiago de Cali - Valle

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2018550004140-2 del 17 de octubre de 2018, mediante la cual consulta:

“1. ¿El procedimiento que efectúa el CDAV LTDA., para reconocer como ingreso que afecta el estado de resultados, es y debe ser solo la participación de los excedentes recibidos de la Fiduciaria, producto de la transferencia del Contrato Alianza Estratégica, que es susceptible incrementar el patrimonio del CDAV Ltda., a la luz de las normas internacionales de Contabilidad NIC-SP, es conforme al que se ejecuta actualmente?

2. ¿La dinámica de registrar como pasivo los valores a dispersar o (Sic) recaudados para los diferentes actores beneficiarios de dicha distribución realizada por el CDAV LTDA., en las

cuentas del pasivo y no como ingreso, es la dinámica legalmente aplicable con base a las normas internacionales de contabilidad (NIC-SP) y que debe acatar el CDAV.?

3. ¿El valor distribuido a los diferentes actores beneficiarios, entre los cuales se encuentra el Municipio Santiago de Cali, no corresponde a un costo o gasto del CDAV, sino a distribución a registrar, causar o reconocer como un pasivo y al momento de la transferencia a dicho beneficiario es una disminución de ese pasivo?

4. ¿El valor registrado en el activo “DEPÓSITOS EN TRANSITO”, producto de los recaudos por la entidad financiera, valores éstos que son custodiados en las bodegas del banco, y los cuales solo son depositados o abonados en la cuenta corriente o de ahorro del CDAV el primer día hábil del año fiscal siguiente al cual se está cerrando, originado el pago de trámites de registro municipal automotor, o registro municipal de infractores, entre otros conceptos, y cuya contrapartida es un pasivo, está, el CDAV, aplicando bien la dinámica a la luz de las NIC-SP?”

Además, la entidad manifiesta:

En cuanto a la 4a Inquietud o solicitud de concepto, me permito expresarles que para el final de cada ejercicio contable y fiscal, los dineros recaudados en las sedes del CDAV Ltda., los cuales se realizan por fuera del cierre bancario que ha sido aprobado por la Superintendencia Financiera de Colombia, donde, estos recursos se registran en ‘Depósitos en Tránsito’ toda vez que la entidad financiera recaudadora los recoge y los custodia o deja en sus bóvedas hasta el nuevo año, y solo son abonados a las cuentas bancarias del CDAV Ltda., el primer día hábil del año fiscal siguiente, por lo cual, no tenemos todas las herramientas necesarias para hacer distribuciones pertinentes, toda vez que se requiere ejecutar procesos internos de “cruces” y conciliaciones finales para proceder con las dispersiones a los beneficiarios de estos recaudos, ya sea por las normas o por los contratos, tanto de índole INTERADMINISTRATIVO o de la ALIANZA ESTRATEGICA.

Para este caso, el registro contable es:

Al momento del recaudo y para el cierre fiscal.

DÉBITO: Depósitos en Tránsito.

CRÉDITO: Cuentas por Pagar. - (Ingresos Recibidos para Terceros)

El primer día hábil siguiente:

Primer Registro:

DÉBITO: Bancos (Cuenta Recaudadora)

CRÉDITO: Depósitos en Tránsito.

Segundo Registro.

DÉBITO: Cuentas por Pagar.- (Ingresos Recibidos para Terceros- Dispersión a los terceros beneficiarios)

CRÉDITO: Bancos (Cuenta Recaudadora)

(Se identifica el Tercero; Municipio de Cali, Alianza CDAV-PST, SIMIT)

De otro lado, una vez los recursos registrados en la Fiduciaria como entradas, y luego de ejecutar los pagos o desembolsos a los proveedores de bienes y servicios del programa, resultan unos excedentes que son transferidos como “INGRESOS”, tanto para el CDAV LTDA., como para los consorciados del PST.”

Al respecto me permito atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

En relación con la normatividad contable a aplicar por el CDAV, el Referente Teórico y Metodológico, anexo a la Resolución N° 628 de 2015, menciona lo siguiente:

“5.2. Estructura del Régimen de Contabilidad Pública

85. A partir de la caracterización del sector público colombiano, en lo relacionado con el entorno económico, se identifica que las entidades del sector público, de acuerdo con la continuidad en el desarrollo de sus funciones de cometido estatal, pueden clasificarse como entidad o negocio en marcha o como entidad en liquidación. Adicionalmente, de acuerdo con su función económica, la entidad o negocio en marcha puede catalogarse como entidad de gobierno o como empresa. A su vez, dentro del grupo de entidades catalogadas como empresas se pueden distinguir dos tipos, a saber: a) las que cotizan en el mercado de valores, o captan o administran ahorro del público y b) las que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público.”

(...)

5.2.2. Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público

101. Este Marco Normativo es aplicable a las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública, que se consideran negocio en marcha, 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 de texto)

Por su parte, la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, señala:

“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. (...)

Además, la Resolución N° 139 de 2015, indica en su artículo 1°:

“ARTÍCULO 1°. Incorporar, como parte de Régimen de Contabilidad Pública, el Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, el cual está conformado por: el Marco Conceptual; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública. (...)”

De otra parte, es pertinente señalar que con el radicado N° 20162000010581 de 12-04-2016 la CGN atendió la consulta presentada por la Doctora Ana Milena Henao de la Contraloría de Cali (Anexo copia), en la cual solicita el procedimiento para el reconocimiento de los hechos económicos relacionados con los contratos que el Municipio de Cali tenía con el Centro de Diagnóstico Automotor del Valle Ltda.

Dicha respuesta se dio en el marco de las normas expedidas mediante la Resolución 414 de 2014, aplicable a las Empresas que no Cotizan en el mercado de valores y que no Captan ni Administran ahorro del público, en los siguientes términos:

“Acorde con las consideraciones anotadas, la información financiera es útil a los usuarios cuando representa fielmente los hechos económicos y su reconocimiento se realiza conforme a principios de contabilidad pública como son el de Asociación en donde los Ingresos registrados están asociados con los costos y gastos que generan las operaciones y

de No compensación en donde las partidas presentadas no pueden corresponder a partidas netas de Ingresos con costos y gastos.

Además, la contabilidad deberá presentar fielmente los hechos económicos que, en este caso, corresponden al reconocimiento del recaudo y distribución de los recursos en los términos del contrato interadministrativo celebrado con el Municipio y por otra parte el registro de los gastos y/o costos asociados, en los cuales deberán incluir la remuneración pactada con el consorcio PST.

En consecuencia, de acuerdo al contrato celebrado deberán reconocerse en la contabilidad de cada uno de los participantes las operaciones derivadas del mismo como serían:

Recaudo de los recursos y reconocimiento del ingreso

Como es el Consorcio PST el encargado de recibir todos los recursos, con base en el informe que el Consorcio presente de los recaudos del periodo, el CDAV reconocerá en su contabilidad el valor total de los recaudos recibidos mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN con crédito al pasivo a favor del Municipio en la subcuenta 240790-Otros recaudos a favor de terceros, de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y los ingresos en la porción correspondiente a la alianza estratégica en la cuenta 4390-OTROS SERVICIOS, identificados a nivel de auxiliar, por cada servicio administrado según la distribución prevista en el contrato como es Registro automotor, tarjetas de operación, registro de vehículos de servicio público, infracciones.

Esta información será suministrada al Municipio y a la Secretaría de Tránsito, en donde deberán causar, el ingreso total por cada uno de los conceptos objeto del contrato y el gasto correspondiente por la porción asignada al CDAV.

Con el valor de los recursos trasladados por el Consorcio PST al Municipio y a la Secretaría de Tránsito, el CDAV debita la subcuenta 240790-Otros recaudos a favor de terceros, de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y acredita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Reconocimiento del Gasto por el valor a pagar al Consorcio PST

De otra parte, el CDAV registrará los costos y gastos asociados a las operaciones por los servicios administrados, como el valor convenido a pagar al Consorcio PST, debitando las cuentas de gastos que correspondan y acreditando la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Conforme a lo anotado, el CDAV deberá reconocer contablemente la totalidad de las operaciones derivadas del contrato celebrado con el Municipio en la forma indicada anteriormente, el pasivo a favor del Municipio, los ingresos que le corresponden según la distribución, así como los gastos y costos operacionales y la remuneración a favor del Consorcio PST.” (Cabe señalar que mediante resoluciones 310 y 596 de 2017 el CGC para las Empresas que no Cotizan en el mercado de valores y que no captan o administran ahorro del público, modificó el código de la cuenta RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN de 1330 al código 1908).

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas y con el fin de aclarar la normatividad aplicable a esa entidad, nos permitimos señalar:

En desarrollo del proyecto de modernización de la regulación contable pública y en concordancia con los objetivos de la Ley No. 1314 de 2009, la CGN ha expedido la siguiente regulación para las entidades que conforman el sector público colombiano:

a) La Resolución N° 037 de 2017 (que derogó la Resolución N° 743 de 2013), la cual regula el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público.

b) La Resolución N° 414 de 2014 que incorpora como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos aplicable a las empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, y sus modificaciones. Además, la Resolución N° 139 de 2015 que incorpora como parte integrante 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.

c) La Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, mediante las cuales se incorpora como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

d) La Resolución N° 461 de 2017 Por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo para Entidades en Liquidación y se dictan otras disposiciones

Según lo anotado, corresponde a las entidades del sector público colombiano aplicar el Régimen de Contabilidad Pública expedido por la CGN y dentro de este, el marco normativo

de acuerdo con el listado expedido por la CGN. Así pues, el Centro de Diagnóstico Automotor del Valle Ltda., deberá aplicar el 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 modificaciones, y por la Resolución N° 139 de 2015.

De otra parte, del contexto de la presente solicitud se entenderá que hacen referencia al contrato, sobre el cual la Contraloría Municipal de Cali ya había consultado el procedimiento contable y que corresponde al celebrado entre el Municipio de Cali y esa entidad, para realizar actividades de registro automotor, registro de conductores, registro de infractores, registro de empresas y vehículos de transporte público, y a su vez el CDAV, para atender al desarrollo del contrato suscribió un convenio con el Consorcio PST (privado) como una alianza estratégica con riesgo autónomo separado, por lo que en lo pertinente a las preguntas formuladas nos permitimos señalar:

Preguntas 1, 2 y 3

En relación con el procedimiento contable para el registro de los recaudos, de los ingresos y los recursos a trasladar a los beneficiarios de los mismos la CGN se pronunció en el concepto 20162000010581 de 12-04-2016, en los siguientes términos:

“Como es el Consorcio PST el encargado de recibir todos los recursos, con base en el informe que el Consorcio presente de los recaudos del periodo, el CDAV reconocerá en su contabilidad el valor total de los recaudos recibidos mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN con crédito al pasivo a favor del Municipio en la subcuenta 240790-Otros recaudos a favor de terceros, de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y los ingresos en la porción correspondiente a la alianza estratégica en la cuenta 4390-OTROS SERVICIOS, identificados a nivel de auxiliar, por cada servicio administrado según la distribución prevista en el contrato como es Registro automotor, tarjetas de operación, registro de vehículos de servicio público, infracciones.

Esta información será suministrada al Municipio y a la Secretaría de Tránsito, en donde deberán causar, el ingreso total por cada uno de los conceptos objeto del contrato y el gasto correspondiente por la porción asignada al CDAV.

Con el valor de los recursos trasladados por el Consorcio PST al Municipio y a la Secretaría de Tránsito, el CDAV debita la subcuenta 240790-Otros recaudos a favor de terceros, de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y acredita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. (...)

Conforme a lo anotado, el CDAV deberá reconocer contablemente la totalidad de las operaciones derivadas del contrato celebrado con el Municipio en la forma indicada anteriormente, el pasivo a favor del Municipio, los ingresos que le corresponden según la distribución, así como los gastos y costos operacionales y la remuneración a favor del Consorcio PST.”

Ahora bien, si el CDAV recauda directamente, según lo manifiestan en la presente consulta, aplicará el mismo procedimiento y en lugar de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, afectará la cuenta de efectivo correspondiente.

Pregunta 4.

En relación con el procedimiento adoptado por la entidad, en donde los terceros cancelan el último día del año en las sedes de la CDAV y no alcanzan a consignarse los valores recaudados en los bancos, es necesario revisar en el ámbito de los procesos de Control interno, los procesos administrativos de Tesorería con el objeto de implementar en las fechas de cierre con las instituciones financieras el recibo directo de los recursos, transferencias y pagos electrónicos, señalar fechas máximas para el pago en las sedes, con el objeto de que los recaudos queden debidamente incorporados a las cuentas de la entidad, así como las aplicaciones de los pagos en las fechas de cancelación por parte de los terceros, además de minimizar el riesgo por los valores recibidos y no consignados.

En consecuencia, por corresponder a actividades propias de la organización de los procesos administrativos para el manejo de los recursos, excede la competencia de la CGN pronunciarse sobre la pertinencia del procedimiento que aplica para salvaguardar los recaudos realizados y que no alcanzan a consignar al cierre del proceso bancario. Ahora bien, en materia de procedimiento contable, la Entidad, en observancia del control interno, deberá adoptar las medidas necesarias para garantizar el adecuado y oportuno registro de las operaciones, en forma tal que se cumplan los principios de devengo, período contable, asociación, y el reconocimiento de los derechos que le pertenecen a terceros.

Ver otros conceptos relacionados en esta clasificación:

Concepto No. 20182000004051 del 16-03-2018

20182000026411 del 04-05-2018

20182000038851 del 03-08-2018

20182000049731 del 26-09-2018

3.20 PATRIMONIO DE LAS EMPRESAS**CONCEPTO No. 20182000020621 DEL 16-03-2018**

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del público
	TEMAS	Ganancias o perdidas por planes de beneficios a los empleados Beneficios posempleo-Pensiones
	SUBTEMAS	Reconocimiento de la actualización del cálculo actuarias de pensiones.

Doctora
MARIA ALEJANDRA VARGAS

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2018550001068-2 del 8 de marzo de 2018, mediante la cual consulta el procedimiento contable para reconocer la actualización del cálculo actuarial de pensiones realizado en 2017 en una Empresa pública que aplica la normatividad emitida mediante la Resolución 414 de 2014.

CONSIDERACIONES

El Anexo de la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, en el numeral 5. Relacionado con la Norma de Beneficios a los empleados, señala:

- “1. 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.

5.4.2. 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. (...)
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.

De otra parte, el CGC aplicable a las Empresas que no cotizan en el Mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, adoptado mediante la Resolución 596 de 2017, describe las cuentas:

3280-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS, como: “Representa el valor acumulado de las variaciones, tanto positivas como negativas, de las obligaciones por beneficios a empleados a largo plazo y beneficios posempleo que se originan en las ganancias y pérdidas actuariales. También incluye el rendimiento de los activos del plan de beneficios.

DINÁMICA

SE DEBITA CON: 1- El mayor valor del cálculo actuarial. 2- El menor valor de los activos. 3- El valor acumulado de las ganancias cuando se liquide la obligación.

SE ACREDITA CON: 1- El menor valor del cálculo actuarial. 2- El valor del rendimiento de los activos. 3- El valor acumulado de las pérdidas cuando se liquide la obligación.”

2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES. “Representa el valor de las obligaciones pensionales a cargo de la empresa relacionadas con sus empleados o extrabajadores. También incluye las obligaciones pensionales que, por disposiciones legales, hayan sido asumidas por la empresa.

DINÁMICA

SE DEBITA CON: 1- El menor valor del cálculo actuarial de pensiones por nuevas mediciones. 2- El valor del pago de las obligaciones pensionales. 3- El valor de la cuota parte del bono pensional emitido. 4- El valor del pago de indemnizaciones sustitutivas. 5- El valor de las obligaciones pensionales trasladadas a otra entidad.

SE ACREDITA CON: 1- El valor de las obligaciones pensionales asumidas. 2- El mayor valor del cálculo actuarial de pensiones a cargo de la empresa.”(Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

En atención a las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar:

Las empresas que asumían el reconocimiento y pago de las pensiones de sus extrabajadores clasificarán dicha obligación como Beneficios posempleo, la cual se medirá para el reconocimiento y presentación en la contabilidad, mediante la elaboración del cálculo actuarial que deberá efectuarse con una frecuencia no mayor a tres años.

Ahora, cuando producto de la actualización del cálculo actuarial se presentan variaciones derivadas de comparar el valor en libros con el resultado del cálculo actuarial realizado, dichas variaciones afectarán el patrimonio y se registrarán los mayores o menores valores en la subcuenta 328001-Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios posempleo de la cuenta 3280-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS contra, según se trate, alguna de las subcuentas 251410-CÁLCULO ACTUARIAL DE PENSIONES ACTUALES, 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones o 251414-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones de la cuenta, 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES.

Cabe señalar, que el saldo de la cuenta 3280-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS deberá presentarse en el Estado de Resultados Integral del período contable, en el Otro Resultado Integral.

CONCEPTO No. 20182000045341 DEL 07-09-2018

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el mercado de valores, y que no Captan ni Administran ahorro del público
	TEMAS	Impactos por la transición al nuevo marco de regulación
	SUBTEMAS	Utilización de la cuenta Impactos por la transición al nuevo marco de regulación, en un período contable diferente a la fecha de la transición

Doctor
 JHON JAIRO SALAZAR BARRAGÁN
 Auditor
 Contraloría de Cundinamarca
 Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2018550003455-2 del 22 de agosto de 2018, mediante la cual consulta si las Empresas de Servicios Públicos que se encuentran en el ámbito de la Resolución N° 414 de 2014, para las vigencias 2017 y 2018, pueden seguir afectando la cuenta de Impactos por la transición al nuevo marco de regulación.

Al respecto me permito atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

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” en su artículo 3º señala, “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.” (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, se expidió el Instructivo 002 de septiembre de 2014, mediante el cual se impartieron las Instrucciones generales que debían 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. (...) El presente instructivo tendrá aplicación, por una sola vez, para el periodo de transición y el primer periodo de aplicación.”

Por su parte, el CGC incorporado al Marco normativo para las Empresas que no Cotizan en el mercado de valores y que no Captan ni Administran ahorro del público mediante la Resolución N° 466 de 2016 y sus modificaciones, describe la cuenta 3268-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN como, “Representa el valor neto del impacto en el patrimonio de las empresas por la transición al nuevo marco de regulación, por efecto de, entre otras, las siguientes operaciones: incorporación o retiro de bienes, derechos y obligaciones; ajustes del valor de los activos y pasivos; y reclasificación de otras partidas patrimoniales. Lo anterior, cuando de acuerdo con el instructivo de transición, se deba afectar esta cuenta.

DINÁMICA SE DEBITA CON: 1- El valor de los bienes y derechos retirados. 2- El valor de las obligaciones incorporadas. 3- El mayor valor originado en la medición de los pasivos. 4- El menor valor originado en la medición de los activos. 5- El valor de la reclasificación de otras partidas patrimoniales.

SE ACREDITA CON: 1- El valor de los bienes y derechos incorporados. 2- El valor de las obligaciones retiradas. 3- El mayor valor originado en la medición de los activos. 4- El menor

valor originado en la medición de los pasivos. 5- El valor de la reclasificación de otras partidas patrimoniales.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Las entidades del ámbito de aplicación del Marco normativo para las Empresas que no Cotizan en el mercado de valores y que no Captan ni Administran ahorro del público, debían cumplir el cronograma señalado por la Resolución 414 de 2014, en la cual se determinó que para elaborar el estado de situación financiera de apertura a 1° de enero de 2015, las Empresas aplicarían por una única vez las instrucciones señaladas en el Instructivo 002 de 2014, en donde procedimentalmente por efectos del cambio normativo los ajustes de los activos, pasivos o Patrimonio afectaban la Cuenta 3268-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN.

Según la Resolución N° 663 de 2015 fue aprobado un plazo para la entrada en vigencia de esta normatividad, autorizado a las Empresas que conforman el Sistema General de Seguridad Social en Salud, quienes podían optar por aplicar el cronograma previsto en esta Resolución.

En consecuencia, con la excepción de las Empresas del Sistema General de Seguridad Social en Salud que se acogieron al cronograma dispuesto en la Resolución N° 663 de 2015, todas las Empresas del ámbito de aplicación de la Resolución N° 414 de 2014, podían utilizar la cuenta 3268-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN únicamente para la elaboración del Estado de situación financiera de apertura del 1° de enero de 2015.

Como consecuencia de lo anterior, la cuenta 3268-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN solamente podía utilizarse bajo las condiciones expuestas anteriormente, según corresponda a la Empresa que le aplique el Marco Normativo anexo a la Resolución 414 o sus modificaciones.

CONCEPTO No. 20182000050061 DEL 27-09-2018

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el mercado de valores, y que no Captan ni Administran ahorro del público
	TEMAS	Pérdida por baja en cuentas por cobrar Servicios de salud

SUBTEMAS	Reversión de ingresos causados por servicios de salud al presentarse glosas no subsanables
-----------------	--

Doctor

ANTONIO ARISTIZABAL GÓMEZ

Contador

Hospital Santa Ana de los Caballeros

Ansermanuevo - Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2018550003597-2 del 4 de septiembre de 2018, mediante la cual presenta algunas observaciones al procedimiento contable señalado por la CGN en el concepto N° 20152000044721 del 3 de diciembre de 2015 para el registro de la reversión de la causación de los ingresos por la prestación de servicios de salud, con ocasión de las glosas definitivas.

Sobre el particular la entidad manifiesta,

“En la prestación real de un servicio de salud, en caso de ser glosado, no debe ser revertido su reconocimiento, debido a que la actividad efectivamente se realiza, por ejemplo una consulta de urgencias efectuada, una consulta externa atendida, una vacunación ejecutada, un parto realizado, un examen de laboratorio efectuado. (...)

Considero que las glosas notificadas no subsanables y que correspondan a aspectos administrativos, que sean aceptadas por la Empresa Social del Estado ESE, aunque correspondan al período contable en que se reconoce (causa) el ingreso, se deben registrar como una pérdida por baja en cuentas (580423) y no como una reversión en el ingreso (...)

Al respecto me permito atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El concepto N° 20152000044721 del 3 de diciembre de 2015 en relación con el registro de las glosas no subsanables señaló: “En aplicación del nuevo marco normativo, cuando se presente la glosa no subsanable dentro del periodo contable en que se causó el ingreso por la venta del servicio, revertirá el ingreso reconocido en la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD y la correspondiente cuenta por cobrar.

Cuando se presente una glosa no subsanable en un período posterior a aquel en el cual se causó el ingreso, se reconocerá debitando la subcuenta 580423-PÉRDIDA POR BAJA EN CUENTAS EN CUENTAS POR COBRAR de la cuenta 5804-FINANCIEROS.”

La normatividad vigente relacionada con los eventos que originan las glosas corresponde a lo dispuesto en 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”, la cual señala en el “Anexo Técnico N° 6 Manual único 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 topes.

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)

En relación con la Normatividad contable emitida por la CGN, la Resolución N° 414 de 2014 en el numeral 6.1.6. del Marco conceptual para las entidades que no Cotizan en el mercado de valores, y que no Captan ni administran ahorro del público señala, "Los costos son los decrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, que están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios vendidos y que dan como resultado decrementos en el patrimonio.

Los costos contribuyen a la generación de beneficios económicos futuros, se recuperan, fundamentalmente, por la venta de bienes y la prestación de servicios, razón por la cual tienen relación directa con los ingresos provenientes de las actividades ordinarias de la empresa."

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, contenidas en el Anexo de la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, señala:

"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. (...)

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, la Norma de Ingresos dispone:

“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. (Subrayado fuera de texto)

a. Reconocimiento

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.

b. Medición

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. (...)

En relación con la Norma de 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. (...)
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.”

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar:

La regulación vigente para los prestadores de servicios de salud y las entidades responsables del pago, define y señala las causales que afectan parcial o totalmente el valor de las facturas por prestación de servicios de salud, que se constituyen en glosas a resolver por los prestadores de servicios de salud, las cuales incluyen las originadas por aspectos administrativos.

En relación con las glosas no subsanables que se presentan en el mismo período contable en el cual había registrado la cuenta por cobrar, deberá cancelarse la cuenta por cobrar y reversar el ingreso que había reconocido en el período, debido a que no es posible obtener un flujo de efectivo, es decir, no puede esperarse un beneficio económico, caso en el cual no se configuran los criterios para el reconocimiento de un derecho y concomitantemente no se materializa un ingreso, caso en el cual la entidad termina asumiendo el costo por el servicio prestado,.

Cuando se presente una glosa no subsanable en un período posterior a aquel en el cual se causó el ingreso, registro que ya no será posible afectar, y por lo tanto se ajustará mediante un débito en la subcuenta 580423-Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar de la cuenta 5804-FINANCIEROS, en aplicación a lo dispuesto en la Norma de Cuentas por Cobrar, de las normas de contabilidad que deben aplicar las Empresas que no Cotizan en el mercado de valores, y que no Captan ni administran ahorro del público, dispuestas como anexo de la Resolución N 414 de 2014 y sus modificaciones, en donde la baja en cuentas procede cuando la partida no cumple los requisitos esenciales para su reconocimiento como activo de la empresa.

Así mismo, sobre el particular mediante Radicado CGN N° 20172000064231 de 11-10-2017, la CGN complementó el tema señalando:

“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.”

CONCEPTO No. 20182000058211 DEL 14-11-2018

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 contable de la liberación de una reserva estatutaria.

Doctora

CAROLINA OLARTE CASTELLANOS

Contadora

Metro de Bogotá S.A.

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550003937-2, del día 03 de octubre de 2018, en la cual indica que la Empresa recibe aportes del Distrito en calidad de subvención, acorde al convenio de cofinanciación firmado entre la Nación y el Distrito para el desarrollo del sistema de servicio público urbano de transporte masivo de pasajeros de Bogotá. De acuerdo con los estatutos de la Empresa, la Asamblea General de Accionistas tiene facultad de crear reservas especiales con destinación específica, por lo cual, en la Asamblea del año 2018 crea una reserva especial para proteger los aportes del convenio de cofinanciación realizados por el Distrito.

De acuerdo con el proyecto, los recursos de los aportes realizados por el Distrito se están ejecutando en los componentes de Gestión Social y Predial, lo cual disminuye los recursos del aporte, el registro de la ejecución se efectúa de acuerdo al criterio del concepto desembolsado, bien sea como activo o como gasto afectando el resultado del ejercicio, pero estos registros no tienen afectación en la cuenta de reservas.

Por lo anterior, “Debido a que los aportes que se recibieron del Distrito ya están siendo ejecutados, y teniendo en cuenta que la reserva, fue constituida con la finalidad de proteger esos recursos, surgen las siguientes inquietudes:

- ¿Debe efectuarse un registro contable que libere la cuenta contable de la reserva constituida en el patrimonio de la entidad?, si la respuesta es afirmativa:
- ¿Cómo se debe efectuar el registro contable para liberar estos recursos?
- ¿Si no deben liberarse los recursos de las reservas hasta que momento debe efectuarse dicho registro contable?”

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

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014, 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. (...)

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. (...)

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 (...)

6.1.3 Patrimonio

El patrimonio comprende el valor de los recursos públicos representados en bienes y derechos, deducidas las obligaciones, que tiene la empresa para cumplir las funciones de cometido estatal.

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.

Para determinar si una partida cumple la definición de activo, pasivo o patrimonio, debe presentarse atención a las condiciones esenciales y a la realidad económica que subyacen a la misma y no a su forma legal.” (Subrayado fuera de texto)

De igual manera, 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 las siguientes cuentas:

“3215 - RESERVAS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos reclasificados de los resultados obtenidos por la empresa, con el fin de satisfacer requerimientos legales o estatutarios, o fines específicos y justificados.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de la utilización de la reserva cuando se aplique a la situación que la originó e implique la disminución del patrimonio.
- 2- El valor pagado en la readquisición de acciones o cuotas partes de interés social.
- 3- El valor de la distribución de la reserva, por mandato del máximo órgano social de acuerdo con las normas legales, cuando el origen y aplicación de la misma sea una inversión interna de la empresa.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor apropiado de los resultados.
- 2- El valor de recolocación de las acciones y cuotas partes readquiridas.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones expuestas anteriormente, la reserva creada con la finalidad específica de proteger los aportes realizados por el Distrito, se presume fue constituida con los recursos que estaban a disposición de la Asamblea General de Accionistas en la cuenta de resultados de ejercicios Anteriores.

Para efectos de la liberación de esta reserva, si no se ha dispuesto constituir otra reserva, la empresa debitará la subcuenta 321502- Reservas estatutarias, de la cuenta 3215 - RESERVAS, acreditando la subcuenta correspondiente de la cuenta 3225- RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, de conformidad con las reglas de juego que se hayan definido por la Asamblea General de Accionistas.

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación:

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

645

Concepto No. 20182000000741 del 19-01-2018
 20182000020311 del 14-03-2018
 20182000041011 del 17-08-2018
 20182000041241 del 21-08-2018

3.21 INGRESOS FISCALES

CONCEPTO No. 20182000035571 DEL 24-07-2018

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Ingresos Derechos en fideicomiso
	SUBTEMAS	Reconocimiento de las Cargas por obligaciones urbanísticas - Decreto 327 de 2004

Doctora
 GEMMA EDITH LOZANO RAMÍREZ
 Subgerente de Gestión Corporativa
 Empresa de Renovación y Desarrollo Urbano de Bogotá
 Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2018550002637-2 del 21 de junio de 2018, mediante la cual consulta en relación con las Cargas por Obligaciones urbanísticas lo siguiente:

1. ¿Cuál sería el registro contable a realizar en el Empresa de Renovación y Desarrollo Urbano de Bogotá, D.C., frente a las Cargas por Obligaciones Urbanísticas generadas en el cumplimiento del Decreto de Bogotá, D.C. N° 327 de 2004?
2. ¿Cuál sería el registro contable a realizar en la Empresa de Renovación y Desarrollo Urbano de Bogotá, D.C., frente a los rendimientos financieros generados de los recursos de cargas de obligaciones urbanísticas?

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El **Decreto N° 327 de 2004**, “Por el cual se reglamenta el desarrollo urbanístico en el Distrito Capital” señala en los artículos 2, 41 y 42.

“ARTÍCULO 2. DEFINICIONES.

Para efectos del presente decreto, se adoptan y recogen las siguientes definiciones:

- a. Tratamiento de desarrollo: El tratamiento de desarrollo es el conjunto de disposiciones que orienta y regula la urbanización de los predios o conjunto de predios urbanizables no urbanizados, localizados en suelo urbano o de expansión, y define, en el marco de los sistemas de distribución equitativa de cargas y beneficios, los espacios públicos, equipamientos e infraestructuras y el potencial edificable de las áreas privadas. (...)

Capítulo 7

PROVISION DE VIS Y VIP EN EL TRATAMIENTO DE DESARROLLO

ARTÍCULO 41. PORCENTAJES MÍNIMOS DE V.I.S. Y V.I.P EN EL TRATAMIENTO DE DESARROLLO. Los predios sujetos al tratamiento de desarrollo deberán destinar para el desarrollo de programas de Vivienda de Interés Social (V.I.S.) subsidiable, o bien, alternativamente, para el desarrollo de programas de Vivienda de interés Prioritaria (V.I.P.), los siguientes porcentajes mínimos del área útil del proyecto:

ALTERNATIVAS

AREA

	Porcentajes de VIS subsidiable	Porcentaje de VIP
Suelo de Expansión Norte	20	15
Suelo de Expansión Sur y Occidental	50	30
Suelo urbano	20	15

Esta obligación deberá cumplirse al interior de los predios objeto del plan parcial o proyecto urbanístico, y excepcionalmente, trasladarse a otro proyecto o cumplirse en proyectos de Metrovivienda, en los casos que se señalan a continuación, atendiendo las condiciones de equivalencia que resulten de la comparación de avalúos catastrales definidos en el artículo 42 del presente decreto:

- d. Cuando el proyecto esté localizado en zonas especiales de ocupación, construcción y densidad restringida.

- e. Cuando el proyecto esté localizado en el área de influencia del aeropuerto, donde de acuerdo con la Aeronáutica Civil, no se deba localizar el uso residencial.
- f. Cuando el proyecto se desarrolle con actividades industriales con las que, de acuerdo con el DAMA, no sea compatible el uso residencial.
- g. Cuando el área útil del proyecto sea igual o inferior a cuatro hectáreas (4 ha).
- h. Cuando a juicio del DAPD y con sustento en estudios técnicos sobre la materia, no se disponga de líneas de transporte público suficientes para atender las necesidades de movilidad de la población usuaria de VIS.
- i. Cuando el proyecto se encuentre totalmente rodeado por áreas consolidadas de estratos 5 y 6.
- j. Cuando el traslado sea definido por un Plan de Ordenamiento Zonal. (...) (Subrayado fuera de texto)

ARTÍCULO 42. “PROCEDIMIENTOS Y CONDICIONES PARA EL CUMPLIMIENTO DE LA DESTINACION DE SUELO VIS O VIP EN EL TRATAMIENTO DE DESARROLLO... c) En proyectos de Metrovivienda: Cuando la exigencia se cumpla en un proyecto de Metrovivienda, se deberá presentar como requisito para la expedición de la licencia de urbanismo, el acuerdo previo celebrado con Metrovivienda para el cumplimiento de la obligación, que podrá consistir en la compra de suelo o de derechos fideicomisarios, entre otras. En este caso, el área a destinar a VIS o VIP será objeto de conversión aplicando la misma relación que arroje la comparación de los dos avalúos catastrales, actualizados durante los dos últimos años; para este efecto se aplicará la misma fórmula descrita en el literal anterior. (Subrayado fuera de texto)

Parágrafo: Para efectos del control de los compromisos establecidos en el presente artículo, el Curador Urbano que expida la Licencia o modificación de licencia de Urbanismo en la que se registra la obligación, informará de esta actuación al Departamento Administrativo de Planeación Distrital y a los demás curadores urbanos.”

El **Decreto Nacional N° 75 de 2013**, “Por el cual se reglamentan el cumplimiento de los porcentajes de suelo destinado a programas de Vivienda de Interés Social para predios sujetos a los tratamientos urbanísticos de desarrollo y renovación urbana y se dictan otras disposiciones” señala, “**Artículo 3°. Porcentajes mínimos de suelo para el desarrollo de Programas de Vivienda de Interés Social e Interés Social Prioritaria.** De conformidad con lo previsto en las Leyes 388 de 1997 y 1537 de 2012, solo se exigirá el cumplimiento de porcentajes de suelo destinados al desarrollo de programas VIS y VIP a los predios a los que el Plan de Ordenamiento Territorial les asigne los tratamientos de desarrollo y de renovación urbana, este último en la modalidad de redesarrollo, conforme lo previsto en el presente decreto.

Atendiendo lo dispuesto en las citadas leyes, y sin perjuicio de los mecanismos previstos en el artículo 9° del presente decreto, el alcance de esta obligación se circunscribe únicamente a la provisión de los suelos útiles que se destinarán para el desarrollo de este tipo de vivienda y a la ejecución de las obras de urbanización de los proyectos urbanísticos donde se localicen tales suelos. En consecuencia, y para todos los efectos, la obligación de destinar suelo útil para VIS o VIP se considerará como una carga urbanística local.

En todo caso, las áreas útiles destinadas a este tipo de vivienda deberán desarrollarse de conformidad con ese uso por sus propietarios, por terceros o por las entidades públicas competentes, en los casos en los que se hubieran declarado de construcción prioritaria o se hubiere determinado la utilidad pública correspondiente, respectivamente. (Subrayado fuera de texto)

Artículo 9°. Cumplimiento del porcentaje mínimo de suelo. Para el cumplimiento de la obligación establecida en el presente decreto, el propietario y/o urbanizador podrá optar por una de las siguientes alternativas:

1. En el mismo proyecto.
2. Mediante el traslado a otros proyectos del mismo urbanizador, localizados en cualquier parte del suelo urbano o de expansión urbana del municipio o distrito.
3. Mediante la compensación en proyectos que adelanten las entidades públicas que desarrollen programas y proyectos VIS o VIP, a través de los bancos inmobiliarios, patrimonios autónomos o fondos que creen los municipios y distritos para el efecto. (...)

Artículo 12. Cumplimiento de la obligación mediante la compensación en proyectos que adelanten las entidades públicas que desarrollen programas y proyectos VIS o VIP, a través de los bancos inmobiliarios, patrimonios autónomos o fondos que creen los municipios y distritos para el efecto. La obligación de destinar suelo para VIP también se podrá hacer efectiva en los programas o proyectos que adelanten las entidades públicas municipales o distritales, mediante la compra de derechos fiduciarios.

En estos casos, la estimación del área a destinar a VIS o VIP se calculará aplicando la misma fórmula descrita en el artículo anterior, pero el valor de la compra de los derechos fiduciarios se hará sobre el valor comercial del predio o predios donde se desarrollará el proyecto. (...)

Parágrafo 1°. El valor de la compra de los derechos fiduciarios se hará sobre el valor comercial del predio o predios donde se desarrollará el proyecto.

Parágrafo 2°. Sin perjuicio de lo dispuesto en este artículo, los municipios y distritos podrán crear fondos para el desarrollo de programas VIS o VIP, como mecanismos de manejo de cuenta sin personería jurídica, que podrán ser administrados mediante contratos de fiducia mercantil. En todo caso, y con el fin de estimar el monto de la obligación de que trata este

artículo, las entidades públicas deberán definir el portafolio de los proyectos VIS o VIP a los cuales se trasladará la obligación de suelo VIS o VIP.

Parágrafo 3°. Solo se permitirá, de manera excepcional, la compensación en dinero a los fondos de compensación de que tratan, entre otras disposiciones, el artículo 49 de la Ley 388 de 1997 o la norma que lo adicione, modifique o sustituya, como mecanismo para asegurar el reparto equitativo de las cargas y beneficios generados en el ordenamiento urbano, cuando en las normas urbanísticas del componente urbano del plan de ordenamiento contemplen los mecanismos que garanticen que el valor de la compensación al respectivo fondo se pueda materializar en el proyecto original objeto de la obligación de destinar suelo para VIS o VIP o en cualquier otro proyecto del urbanizador responsable del cumplimiento de la obligación.

En estos casos, el monto de la compensación se calculará con fundamento en el valor catastral del predio que podrá ser sustituido por valores comerciales de referencia, siempre y cuando el municipio o distrito cuente con avalúos de referencia por zonas homogéneas para la zona donde ubica el proyecto original.

En ningún caso, el valor de la compensación podrá involucrar el valor de la edificabilidad de las áreas sujetas al cumplimiento de la obligación.

Parágrafo 4°. De conformidad con lo previsto en los artículos 70 y siguientes de la Ley 9ª de 1989 y 118 de la Ley 388 de 1997, cuando el municipio o distrito cuente con Banco Inmobiliario, la compensación de suelo para VIS o VIP también podrá efectuarse mediante la compra de suelo, para lo cual la estimación del área a destinar a VIS o VIP se calculará aplicando la misma fórmula descrita en el artículo anterior.

Artículo 13. Compra de derechos fiduciarios. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 117 de la Ley 1450 de 2011 o la norma que lo adicione, modifique o sustituya, las entidades públicas de que trata este decreto celebrarán contratos de fiducia mercantil para el desarrollo de programas y proyectos VIS o VIP, a los cuales podrán vincularse quienes deban cumplir con los porcentajes de que trata el presente decreto mediante la adquisición de derechos fiduciarios.

Con el fin de estimar el monto de la obligación de que trata este artículo, las entidades públicas deberán definir el portafolio de los proyectos VIS o VIP en los cuales se pueden comprar derechos fiduciarios y su valor comercial.

En caso que no esté definido el portafolio de los proyectos VIS o VIP, la compra de derechos fiduciarios se podrá hacer utilizando alguna de las siguientes formas:

a) Sobre predios que se pretendan adquirir, para lo cual la entidad pública deberá celebrar previamente las respectivas promesas de compraventa o los contratos para la adquisición del inmueble o inmuebles, o

b) Mediante la adhesión a un patrimonio autónomo cuyo objeto sea la adquisición de suelo para destinarlo al cumplimiento de la obligación de VIS o VIP prevista en este decreto. En este caso, la entidad pública correspondiente deberá definir un valor comercial promedio de compra de este tipo de suelo en el municipio o distrito y la forma de calcular la participación de cada uno de los constituyentes, adherentes o beneficiarios del fideicomiso.”

Ahora bien, la CGN expidió la Resolución N° 156 de 2018 "Por la cual se modifica la Resolución 354 de 2007, que adoptó el Régimen de Contabilidad Pública, estableció su conformación y definió su ámbito de aplicación", el cual señala:

“ARTICULO 2°. Modificar el artículo 5° de la Resolución 354 de 2007, el cual quedará así:

ARTÍCULO 5°. Ámbito de aplicación. El Régimen de Contabilidad Pública debe ser aplicado por:

- 1) las entidades u organismos que integran las Ramas del Poder Público en sus diferentes niveles y sectores, las cuales integrarán a su información la de los patrimonios autónomos que constituyan y la de los fondos sin personería jurídica que le sean asignados;
- 2) los patrimonios autónomos cuya constitución sea obligatoria en virtud de una disposición legal y estén a cargo de una entidad pública, con independencia de que sean administrados por una sociedad fiduciaria pública o privada;(…)”

En relación con la Normatividad contable pública para las Empresas que no Cotizan en el mercado de valores, que no Captan ni Administran Ahorro del Público, el Marco Conceptual que rige en la Preparación y Presentación de Información Financiera constituye el referente teórico y de conceptos fundamentales que sirven de base para el desarrollo normativo, el cual define los elementos relacionados directamente con la medida de la situación financiera como son los activos, los pasivos y el patrimonio y los elementos directamente relacionados con la medida del rendimiento financiero, los ingresos, los gastos y los costos.

En relación con los activos señala, “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. (...)

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.

Así mismo, define los Ingresos como, “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. (...)”

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 (...)

La aplicación del principio de devengo es coherente con la condición de que el ingreso se reconoce si ha surgido un incremento en los beneficios económicos, dado que tiene como objetivo restringir el reconocimiento solo a aquellas partidas que, pudiendo ser medidas con fiabilidad, posean un grado de certidumbre suficiente.” (Subrayado fuera de texto)

Esta misma normativa señala:

“1. 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. (...)

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. (...)

De otra parte, en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación del Anexo de la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones a aplicar por las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público e incorporadas al RCP con la Resolución N° 139 de 2015, en la Norma de Cuentas por Cobrar, dispone:

“2.1. Reconocimiento

11. 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

2. Las cuentas por cobrar se clasificarán en las categorías de costo o costo amortizado. Las cuentas por cobrar clasificadas al costo corresponden a los derechos para los que la empresa concede plazos de pago normales del negocio, (...)

2.3. Medición inicial

3. Las cuentas por cobrar clasificadas al costo se medirán por el valor de la transacción. (...)

2.4. Medición posterior

4. Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar clasificadas al costo se mantendrán por el valor de la transacción. (...)

Además, el CGC para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del público, incorporado al RCP por la Resolución N° 139 de 2015 y sus modificaciones, describe la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO, “Representa el valor de los derechos fiduciarios originados en virtud de la celebración de contratos de fiducia mercantil que dan, al fideicomitente, la posibilidad de ejercerlos de acuerdo con el acto constitutivo o la Ley.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor del derecho adquirido en el respectivo negocio fiduciario.
- 2- El mayor valor de los derechos, producto de la actualización.
- 3- El valor de la colocación de los títulos en una titularización de flujos futuros.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los flujos de efectivo recibidos, originados en procesos de titularización.
- 2- El menor valor de los derechos, producto de la actualización.
- 3- El valor de los bienes y derechos restituidos, a la terminación del negocio fiduciario.”

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar:

La normatividad que regula la distribución equitativa de cargas y beneficios de la urbanización de los predios o conjunto de predios urbanizables no urbanizados, localizados en suelo urbano o de expansión, al desarrollar los proyectos sujetos al tratamiento de desarrollo determina que un porcentaje deberá destinarse para ejecutar programas de Vivienda de Interés Social (V.I.S.) o Vivienda de Interés Prioritaria (V.I.P.); así mismo señala que deberá presentarse como requisito, para la expedición de la licencia de urbanismo, el acuerdo previo celebrado con Metrovivienda (hoy ERU) para el cumplimiento de la obligación, que podrá consistir en la compra de suelo o de derechos fiduciarios en los patrimonios autónomos o fondos creados por los municipios y distritos, quienes celebrarán contratos de fiducia mercantil para el desarrollo de programas y proyectos VIS o VIP a los cuales podrán vincularse quienes deban cumplir con la obligación mediante la adquisición de derechos fiduciarios.

Así mismo, la normatividad sobre la materia dispone que el destino de los recursos derivados de la obligación prevista esta circunscrita únicamente a la provisión de los suelos útiles que se destinarán para el desarrollo de este tipo de vivienda y a la ejecución de las obras de urbanismo de los proyectos urbanísticos donde se localicen tales suelos. En

consecuencia, la obligación de destinar suelo útil para VIS o VIP se considerará como una carga urbanística local, calculada en los términos previstos por las disposiciones vigentes.

Ahora, el objetivo de la información financiera es proporcionar información útil a los diferentes usuarios el cual se cumple cuando observa las características cualitativas fundamentales de Relevancia y Representación fiel, esto es que por su materialidad puede influir en las decisiones que se tomen con base en la información y que represente fielmente los hechos de manera completa, neutral y libre de error, aspectos que deben orientar el proceso contable, en atención a los siguientes lineamientos:

1) Dado que del contexto legal y operativo surgen dudas sobre la calidad de los recursos cuando un urbanizador opta por la alternativa señalada en el numeral 3 del artículo 9° del Decreto nacional 75 de 2013, es indispensable que la Empresa, a través de un medio idóneo, determine si estos se convierten en recurso público, y el momento en que ocurre este hecho.

De materializarse un recurso público, la entidad pública en cabeza de quien se configuren los criterios para el reconocimiento de un activo y de un ingreso, deberá efectuar el respectivo registro afectando los resultados en la subcuenta y cuenta que corresponda a la naturaleza del ingreso y reconociendo correlativamente el derecho fiduciario a nombre de la entidad.

Si la entidad pública en cabeza de quien se configuren los criterios para el reconocimiento de un activo y de un ingreso no es la ERU, esta deberá registrar el importe de tales recursos a nivel de cuentas de orden de control.

Ahora bien, en cuanto los recursos mantengan carácter privado, la ERU deberá efectuar un registro a nivel de cuentas de orden de control.

2. En concordancia con los lineamientos del punto inmediatamente anterior, la entidad pública en cabeza de quien se configuren los criterios para el reconocimiento de un activo y de un ingreso, deberá reconocer los rendimientos financieros afectando los resultados e incrementando el derecho fiduciario.

En tanto no se reputen como públicos los recursos aportados en el patrimonio autónomo por el urbanizador, la ERU deberá efectuar el registro de estos a nivel de cuentas de orden de control.

Es necesario definir si los derechos fiduciarios que se trasladan al Patrimonio que desarrolla los proyectos de construcción de vivienda VIS y VIP son recursos públicos o de particulares.

Cuando son recursos públicos la Empresa reclasificará los derechos fiduciarios del Patrimonio original al Patrimonio que administra los proyectos de construcción y los reconocerá como Derechos en Fideicomiso.

Una vez que se dilucide la naturaleza de los recursos y la entidad pública en cabeza de quien se configuren los criterios para el reconocimiento de un activo y de un ingreso, la ERU deberá adoptar la línea respectiva de los parámetros expuestos en las anteriores respuestas.

3.22 INGRESOS-VENTA DE BIENES

No se profirió doctrina sobre este acápite.

3.23 INGRESOS -VENTA DE SERVICIOS

CONCEPTO No. 20182000039051 DEL 03-08-2018

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Ingresos por Venta de servicios Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable del servicio de salud prestado en el mes de enero.

Doctora
STELLA HINCAPIÉ VERGARA
Líder de Contabilidad
E.S.E. Bellosalud
Medellín - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550002683-2, del día 26 de junio del 2018, en la cual se señala:

“Somos un Hospital que se rige por la resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, y tenemos la siguiente inquietud con respecto al reconocimiento de una factura.

La E.S.E Bellosalud genera la Factura de Venta de los servicios a prestar del mes de enero (Sic) a nombre de la EPS Alianza Medellín Antioquia SAS-Saviasalud por concepto de atención a la población subsidiada con fecha del 31 de diciembre de cada año. El procedimiento a realizar se hace por solicitud del Ministerio de Protección Social para que ellos puedan gestionar y realizar el pago de los primeros días del siguiente año fiscal, se hace necesario aclarar que dicha factura con fecha de diciembre es para efectos contables un documento o temporal y que sirve solo para agilizar el pago, ya que en enero (Sic) se reemplaza este documento o temporal por una factura con el mismo consecutivo, pero con fecha de enero (Sic). Estos servicios que se facturan con fecha de diciembre corresponden a los servicios de salud que se van a prestar el mes de enero (Sic), y el dinero de esa factura también se recibirá en el mes de enero.

Entendemos el principio de devengo como la causación en el momento en que el deudor tiene la obligación de pagar y el acreedor tiene el derecho de exigir el pago. La E.S.E. Bellosalud tiene el derecho de exigir el pago no sólo con la factura, sino con la prestación de los servicios. De acuerdo a lo anterior se hace exigible el pago de la factura en el mes de enero que se prestan los servicios, no en el mes que se realice la factura.

Al 31 de diciembre no se podría reconocer un ingreso recibido por anticipado, porque el dinero no se recibe anticipadamente en el mes de diciembre.

Teniendo en cuenta que Savia Salud no reporta esta cuenta por pagar en sus operaciones recíprocas al final del periodo contable, si no en el momento en que se radica la factura como un servicio prestado, y, el Hospital legaliza la factura en enero. ¿Se debe realizar algún registro contable en diciembre por este hecho económico?”

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

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual 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° 414 de 2014 y sus modificaciones, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos. El reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y

obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.

(...)

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

(...)

6.1.4 Ingresos

Los ingresos son los incrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios a este patrimonio.

Por lo general, la mayoría de los ingresos de una empresa surgen de las actividades ordinarias. No obstante, la empresa también clasifica como ingresos, las ganancias obtenidas por la venta de activos no corrientes, y aquellas surgidas como producto de los cambios en el valor razonable de activos y pasivos que, de acuerdo con las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, se deban reconocer en el resultado del periodo.” (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, 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 e incorporado mediante la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, establece:

“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)

Por otro lado, 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, describe un ingreso recibido por anticipado, así:

“2910- INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los pagos recibidos de manera anticipada por la empresa en desarrollo de su actividad, los cuales se reconocen como ingresos en los periodos en los que se produce la contraprestación en bienes o servicios.” (Subrayado fuera de texto)

La Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable expedida mediante Resolución N° 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.

(...)” (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)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, con respecto al contexto planteado por el consultante, se concluye lo siguiente:

La facturación de servicios de salud no prestados, no constituye un hecho económico, razón por la cual Bellosalud solo deberá proceder a realizar el reconocimiento de la cuenta por cobrar y el ingreso, en el momento en que sucedan los hechos económicos y surjan los derechos y obligaciones con independencia del instante en que se apruebe el pago y se produzca el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que de estos se deriva.

Así las cosas, la entidad no podría reconocer un ingreso o un ingreso recibido por anticipado en el mes de diciembre, toda vez que la prestación del servicio de salud y el pago se configura en el mes de enero. En efecto, es en enero, el mes donde la entidad deberá proceder al reconocimiento del hecho económico real mediante un débito en la subcuenta

correspondiente de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD, y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD. Así mismo, Bellosalud deberá reconocer los costos asociados a dicho servicio.

Con posterioridad, el registro del pago afectará mediante un débito, la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y mediante un crédito la subcuenta correspondiente de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.

Es preciso señalar, que los 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.

CONCEPTO No. 20182000044651 DEL 04-09-2018

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Ingresos por venta de servicios
	SUBTEMAS	Aplicación de la Norma de Operaciones conjuntas en los Contratos de Colaboración Empresarial para atender los Servicios postales de pago.

Doctor

RONALD ELÍAS SUÁREZ ÁLVAREZ
Jefe Nacional de Contabilidad e Impuestos
Servicios Postales Nacionales S.A.
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550003338-2, del 13 de agosto de 2018, en la cual consulta lo siguiente en relación con los contratos de colaboración empresarial que la Empresa realiza con otros operadores para atender el servicio público de Servicios postales de Pago:

- “1. Servicios Postales Nacionales S. A., contrata con aliados para que puedan ofrecer los servicios ya mencionados, donde la Entidad optó por la modalidad de Contratos de Colaboración Empresarial; en la cual, se hace la distribución de los ingresos que le corresponden a cada uno para su respectivo registro independiente; ¿Es correcta la distribución de los ingresos para su respectivo registro independiente?
2. ¿El Operador Postal debe tener en su contabilidad los ingresos totales de dicha operación, en el entendido que se establecieron Contratos de Colaboración Empresarial?

En los contratos de colaboración empresarial se establecen las condiciones jurídicas, técnicas y económicas, para explotar de manera conjunta el servicio público de Servicios Postales de pago, en donde se indica la distribución de los ingresos que le corresponden a cada uno de los participantes para su registro independiente. En estos contratos los aliados se distribuyen sus participaciones y los ingresos no quedan en cabeza de quien factura, ya que se han establecido unas participaciones de manera contractual, que son transferidas mediante cuentas de cobro, ya que la factura es utilizada solamente cuando hay venta de bienes o prestación de servicios.

Al respecto me permito atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Servicios Postales Nacionales S.A. es una sociedad pública, vinculada al Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, como una Sociedad anónima, con autonomía administrativa, patrimonial y presupuestal. Su organización, funcionamiento y el régimen jurídico de los actos, contratos, servidores y las relaciones con terceros se realiza conforme a lo establecido en el párrafo 1° del artículo 38 de la Ley 489 de 1998.

La Ley 1369 de 2009 “Por medio de la cual se establece el régimen de los servicios postales y se dictan otras disposiciones.” Señala,

“Artículo 1°. *Ámbito de aplicación, objeto y alcance.* La presente ley señala el régimen general de prestación de los servicios postales y lo pertinente, a las entidades encargadas de la regulación de estos servicios, que son un servicio público en los términos del artículo 365 de la Constitución Política. Su prestación estará sometida a la regulación, vigilancia y control del Estado, con sujeción a los principios de calidad, eficiencia y universalidad, entendida esta última, como el acceso progresivo a la población en todo el territorio nacional.

Los Servicios Postales están bajo la titularidad del Estado, el cual para su prestación, podrá habilitar a empresas públicas y privadas en los términos de esta ley. (...)

Artículo 3°. *Definiciones.* Para todos los efectos, se adoptan las siguientes definiciones:

(...)

2.2 *Servicios Postales de Pago.* Conjunto de servicios de pago prestados mediante el aprovechamiento de la infraestructura postal exclusivamente. Se consideran servicios postales de pago entre otros:

2.2.1 *Giros Nacionales.* Servicio mediante el cual se ordenan pagos a personas naturales o jurídicas por cuenta de otras, en el territorio nacional, a través de una red postal. La modalidad de envío podrá ser entre otras, física o electrónica.

2.2.2 *Giros Internacionales.* Servicio prestado exclusivamente por el Operador Postal oficial o concesionario de Correo, mediante el cual se envía dinero a personas naturales o jurídicas por cuenta de otras, en el exterior. La modalidad de envío podrá ser, entre otras, física o electrónica. Los giros internacionales están sometidos a lo señalado en la Ley 9ª de 1991, sus modificaciones, adiciones y reglamentos. (...)

Artículo 7°. *Libre Acceso a las Redes Postales.* Todo Operador Postal podrá utilizar la totalidad o parte de las Redes Postales de cualquier otro Operador, siempre que paguen las tarifas correspondientes, salvo que el Operador de la red que se pretende utilizar, demuestre que técnicamente no puede ofrecer dicho acceso. La contraprestación al Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones será exigible únicamente al primer operador.”

Además, la Resolución N° 3680 de septiembre de 2013 del Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, “Por la cual se establecen los requisitos y parámetros mínimos del sistema de administración y mitigación del riesgo operativo y de tipo tecnológico, de información y funcionamiento por parte de los operadores de servicios postales de pago y se derogan las resoluciones 2704 del 21 de diciembre de 2010 y 970 del 17 de mayo de 2011”, en el artículo 4° de Definiciones señala, para efectos de la interpretación y aplicación: “Colaborador: Personas naturales o jurídicas que disponen de puntos de atención al público con las cuales el operador de servicios postales de pago realiza un contrato para ofrecer sus servicios a través de una red o grupo de redes.”

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Empresas que no Cotizan en el mercado de valores, que no Captan ni Administran ahorro del público, contenidas en la Resolución N° 607 de 2016, corresponden

a desarrollos normativos que definen los criterios que deben ser aplicados a los hechos económicos que se relacionan con los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos y gastos a fin de obtener información financiera de propósito general, de las cuales la Norma de ACUERDOS CONJUNTOS señala:

- “1. Un acuerdo conjunto es un acuerdo que se celebra para realizar una operación conjunta o un negocio conjunto, en el cual dos o más partes mantienen control conjunto de modo que las decisiones sobre las actividades relevantes requieren el consentimiento unánime de las partes que comparten el control.
2. La clasificación de un acuerdo conjunto como una operación conjunta o un negocio conjunto dependerá de los derechos y obligaciones de las partes con respecto al acuerdo.

7.1. Operación conjunta

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.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

La Normatividad contable para las Empresas que no Cotizan en el mercado de valores que no Captan ni Administran ahorro del público, en la Norma de Acuerdos conjuntos señala que estos pueden comprender los Negocios conjuntos y las Operaciones conjuntas. Estas

últimas se caracterizan porque las partes u operadores conjuntos tienen derechos sobre los activos y responsabilidad frente a los pasivos relacionados con el acuerdo; cada entidad participante utiliza sus activos para el desarrollo de la operación y comparte el ingreso obtenido por el suministro del servicio e igualmente sobre los costos y gastos en los que se incurra, se comparten entre las entidades que controlan conjuntamente la operación.

Según lo expresado en la solicitud, los Contratos de Colaboración empresarial atienden a las características señaladas en la Norma de Operaciones Conjuntas, en donde cada uno de los operadores o colaboradores que hacen parte del contrato, registra de manera individual las participaciones en los costos y gastos así como en los ingresos derivados de la prestación del servicio y en consecuencia no aplica el reconocimiento de los ingresos totales por uno solo de los operadores.

CONCEPTO No. 20182000046481 DEL 13-09-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Transferencias y subvenciones Cuentas por pagar Provisiones Pasivos contingentes
	SUBTEMAS	La cuenta de gasto que debe afectar para registrar los giros efectuados por el FonTIC al operador oficial de los servicios de franquicia postal y telegráfica por la prestación de estos servicios a beneficiarios que no corresponden a una entidad pública. Tratamiento contable del déficit del servicio postal universal (SPU).

2	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	La cuenta del ingreso que debe afectar para registrar los giros recibidos del FonTIC por los servicios de franquicia postal y telegráfica prestados a beneficiarios que no corresponden a una entidad pública.

Doctora

CONSTANZA CASTRO SÁNCHEZ

Coordinadora GIT Contabilidad

Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones (FonTIC)

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550003037-2, del día 26 de julio de 2018, mediante la cual solicita lo siguiente:

“(…) permitimos solicitar cordialmente, aclaración al procedimiento que debe utilizarse cuando el beneficiario de la Franquicia por servicios postales de correspondencia y correo telegráfico que presta el Operador Postal Oficial, no corresponde a una entidad pública... (…)

De otra parte, se solicita indicarnos el procedimiento para el registro del Déficit del Servicios Postal Universal (SPU) que reconoce anualmente el Fondo TIC a SPN, de conformidad con el Decreto 223 de 2014 artículo 4 y 7 y que de acuerdo al art, 3 de la Ley 1369 de 2009, el Servicio Postal Universal se define como: “el conjunto de servicios postales de calidad prestados en forma exclusiva por el Operador Oficial, de modo permanente y a precios asequibles, que el Estado garantiza a todos los habitantes del territorio Nacional, con independencia de su localización geográfica a través del Operador Postal Oficial o Concesionario de Correo”, y como lo señala el párrafo primero del artículo 14 de la ley 1369 de 2009, las contraprestaciones que reciba el Ministerio de Tecnologías de la información y las comunicaciones deben ingresar al Fondo de Tecnologías de Información y Comunicaciones y serán destinadas a financiar el Servicio postal Universal, que corresponde a: el servicio de correspondencia prioritaria y no prioritaria, la entrega de correo telegráfico, las encomiendas, el correo certificado y los envíos con valor declarado.

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

CONSIDERACIONES

En el año 2004, el Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, para entonces de Comunicaciones, celebó con la Administración Postal Nacional (ADPOSTAL) el contrato de concesión 010 de 2004, mediante el cual este último adquirió el derecho de desarrollar una actividad reservada para el Ministerio como titular de los servicios postales, de conformidad con artículo 12 del Decreto 229 de 1995, durante el plazo del acuerdo de concesión.

Mediante Decreto 2853 de 2006 se suprimió y ordenó la liquidación de ADPOSTAL, a la vez que la prestación del servicio fue asumida por Servicios Postales Nacionales S.A. a quien se le subrogaron los deberes y derechos de la empresa en liquidación, entre ellos el contrato de concesión N°010 de 2004 y sus prorrogas, en cuya clausula segunda, literal B, establece, entre otras obligaciones, la siguiente:

“B. Obligaciones Específicas: sin perjuicio de las obligaciones originalmente establecidas, que mantienen plena vigencia en lo que legalmente proceda, el Concesionario se obliga a:

1. Prestar el Servicio Postal Universal en forma permanente, sin discriminación alguna entre los usuarios que se encuentren en condición análogas, incluyendo aquellos servicios básicos que, en cumplimiento de los tratados internacionales, de los cuales hace parte Colombia, y de conformidad con la Convención Postal Universal, deben hacer parte del Servicio Postal Universal.

2. Fijar los precios incorporando una fórmula tarifaria que permita que los servicios asociados al Servicio Postal Universal sean asequibles, además de ser prestados en todo el territorio nacional. Todas las tarifas aplicadas por el concesionario a los servicios incluidos en el SPU deberán ser aprobadas por el Ministerio con diez (10) días hábiles de antelación al inicio de su aplicación. (...)

4. No interrumpir ni suspender el Servicio Postal Universal, salvo por la ocurrencia de eventos de fuerza mayor, caso fortuito o cuando razones de orden público lo impidan. La ocurrencia de los eventos anteriores deberá ser informada y demostrada ante el Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones. (...). (Subrayado fuera del texto)

El Artículo 13. Características del Servicio Postal Universal, de la Ley 1369 de 2009, por medio de la cual se establece el régimen de los servicios postales y se dictan otras disposiciones, establece:

“El Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones determinará anualmente teniendo en cuenta los recursos disponibles para su financiación, los criterios y niveles de calidad en términos de: frecuencia, tiempo de entrega, sistema de reclamaciones, así como las tarifas de los servicios pertenecientes al Servicio Postal Universal.

El Servicio Postal Universal prestado por el Operador Oficial o Concesionario de Correo se financiará con los recursos que le transfiera el Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones provenientes de las contraprestaciones estipuladas en el artículo 14 de la presente ley, así como las apropiaciones incluidas en el Presupuesto General de la Nación de cada vigencia.

El Operador Postal Oficial o Concesionario de Correo no podrá destinar recursos financieros distintos a los señalados en el presente artículo para financiar el Servicio Postal Universal.

Tampoco podrán financiar, con estos recursos, la prestación de los Servicios Postales que no tengan las características de Servicio Postal Universal.

El Operador Postal oficial o Concesionario de Correo, como responsable de prestar el Servicio Postal Universal, deberá llevar contabilidad separada por cada uno de los servicios que preste. El costo y modalidad de las operaciones entre cada servicio deberán registrarse de manera explícita. (...)”. (Subrayado fuera del texto)

El Decreto 223 de 2014, por el cual se establecen las condiciones de prestación de los servicios exclusivos del Operador Postal Oficial, se definen las condiciones de prestación del Servicio Postal Universal y se fijan otras disposiciones, en su artículo 7°. Metodología para el reconocimiento del déficit del SPU, establece:

“El monto del déficit del SPU que reconocerá anualmente el Fontic será determinado y pagado al OPO conforme a las siguientes reglas.

i) Se reconocerá como tope máximo el valor que resulte de la aplicación de la siguiente fórmula:

$$\text{Déficit calculado del SPU} = \text{Ingresos del SPU} - \text{Costos del SPU (...)}$$

Parágrafo 1°. Anualmente el OPO deberá enviar un presupuesto que proyecte el déficit del SPU del año siguiente, debidamente sustentado y considerando los parámetros de este decreto. El Ministerio de las Tecnologías de la Información y las Comunicaciones establecerá las fechas para este reporte.

Parágrafo 2°. El Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones calculará periódicamente los factores de estimación teniendo en cuenta las condiciones del mercado.” (Subrayado fuera del texto)

En su artículo 8. Financiación del SPU, del Decreto antes mencionado, establece lo siguiente:

“El déficit que resulte del ejercicio previsto en el artículo sexto (Sic) del presente decreto, será pagado anualmente por el Fontic conforme a la disponibilidad de recursos. El Fontic podrá realizar pagos parciales trimestrales previa presentación de los estados financieros debidamente auditados donde se determine la ejecución parcial anual de la operación del SPU.

Parágrafo 1°. El Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, fijará topes de financiación, con el fin de asegurar la eficiencia en la prestación del servicio.

Parágrafo 2°. En caso de que los recursos previstos por el Fontic en una anualidad no sean suficientes para cubrir el déficit previsto, el pago del saldo estará sujeto a las apropiaciones del presupuesto de la nación cuando deba ser financiado por esta fuente.”. (Subrayado fuera del texto)

Marco Normativo de Entidades de Gobierno:

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de la información financiera de las entidades de gobierno incorpora el principio contable del Devengo, el cual se define así: “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.” (Subrayado fuera del texto)

En cuanto al reconocimiento de los activos, el numeral 6.2.1 del Marco Conceptual en mención establece que se deberá tener en cuenta los siguientes criterios: “Se reconocerán como activos, los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.” (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, el numeral 6.2.2 del citado documento establece los siguientes criterios para reconocer un pasivo: “Se reconocerán como pasivos, las obligaciones presentes que tenga la entidad, que hayan surgido de eventos pasados y que, para liquidarlas, la entidad deba desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos futuros, siempre que el valor de la obligación pueda medirse fiablemente.” (Subrayado fuera del texto)

En cuanto a las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las entidades de gobierno, el párrafo 1 del numeral 3.1. de la Norma de Cuentas por Pagar, establece lo siguiente: “Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la entidad con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.” (Subrayado fuera del texto).

Los párrafos del 1 al 4 del numeral 6.1. de la Norma de Provisiones, de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las entidades de gobierno, establecen lo siguiente:

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

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

3. En algunos casos excepcionales no es claro si existe una obligación en el momento presente. En tales circunstancias, se considerará que el suceso ocurrido en el pasado ha dado lugar a una obligación presente si, teniendo en cuenta toda la evidencia disponible al final del periodo contable, es mayor la probabilidad de que exista una obligación presente que de lo contrario.

4. Las obligaciones pueden ser probables, posibles o remotas. Una obligación es probable cuando la probabilidad de ocurrencia es más alta que la probabilidad de que no ocurra, lo cual conlleva al reconocimiento de una provisión. Una obligación es posible cuando la probabilidad de ocurrencia es menor que la probabilidad de no ocurrencia, lo cual conlleva a la revelación de un pasivo contingente. Una obligación es remota cuando la probabilidad de ocurrencia del evento es prácticamente nula, en este caso no se reconocerá un pasivo ni será necesaria su revelación como pasivo contingente. (...)” (Subrayado fuera del texto).

Los párrafos 24 y 25 del numeral 1.5. Reconocimiento o revelación de otros pasivos, compromisos, pasivos contingentes y activos contingentes o derechos, de la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente para entidades de gobierno, establecen:

“24. La entidad concedente reconocerá o revelará otros pasivos, compromisos, pasivos contingentes y activos contingentes o derechos que surjan de un acuerdo de concesión, de conformidad con las normas de Cuentas por pagar, Provisiones, Pasivos contingentes y Activos contingentes, Cuentas por cobrar, según corresponda.

25. Los acuerdos de concesión pueden incluir varias formas de garantías. (...). Cuando se otorguen garantías de rendimiento, por ejemplo, garantías de los flujos de ingresos mínimos, los cuales incluyen la compensación por déficit cuando los ingresos que obtenga el concesionario por la explotación del activo sean menores a valores especificados o cuantificables determinados en el acuerdo, se reconocerán de conformidad con las normas de Provisiones o de Pasivos contingentes, según corresponda.” (Subrayado fuera del texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) adoptado por la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones para el Marco Normativo para Entidades de Gobierno describe la cuenta 5424-SUBVENCIONES así: “Representa el valor de los recursos entregados sin contraprestación a terceros, distintos de sus empleados o de otras entidades de gobierno, para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico.” (Subrayado fuera del texto).

A su vez, el CGC en mención describe la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR como “... el valor de las obligaciones adquiridas por la entidad por concepto de los recursos que debe entregar sin contraprestación a terceros, distintos de sus empleados o de otras entidades de gobierno, los cuales están orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico.” (Subrayado fuera del texto).

Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público:

La Norma de ingresos de actividades ordinarias del capítulo IV del Marco Normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones define ingresos de actividades ordinarias como “...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. ...”

El numeral 1.1.2 de la Norma de Ingresos de Actividades Ordinarias, establece que se reconocen como ingresos por prestación de servicios como “...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. (...)”

CONCLUSIONES

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

1. Procedimiento contable cuando el beneficiario de la franquicia por servicios postales de correspondencia y correo telegráfico que presta el Operador Postal Oficial, no corresponde a una entidad pública:

Se trata de una subvención de servicios en especie sin contraprestación por parte del Fondo de Tecnología de la Información y las Comunicaciones (FonTIC) a beneficiarios de las franquicias postales y telegráficas que no corresponden a entidades públicas, más no una subvención a la empresa pública Servicios Postales Nacionales S.A, quien se encuentra prestando un servicio.

Por lo anterior, el procedimiento contable es el que se indica a continuación:

a. Registro por parte de Fondo de Tecnología de la Información y las Comunicaciones (FonTIC):

El Fondo de Tecnología de la Información y las Comunicaciones (FonTIC) debitará la subcuenta 542490-Otras subvenciones, de la cuenta 5424-SUBVENCIONES y acreditará la subcuenta 240290-Otras subvenciones, de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR, cuando los servicios sean efectivamente admitidos con cargo a las franquicias postales.

Cuando realice el giro de los recursos a la empresa Servicios Postales Nacionales S.A, debitará la subcuenta 240290-Otras subvenciones, de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR contra un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO.

b. Registros por parte de Servicios Postales Nacionales S.A:

Seguirá registrando la cuenta por cobrar en la subcuenta 131710-Servicios de comunicaciones, de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS, contra el respectivo ingreso por actividades ordinarias en la subcuenta 433301-CORREO NACIONAL, de la cuenta 4333-SERVICIOS DE COMUNICACIÓN.

En consecuencia, se modifica el numeral 4 de la conclusión del concepto con número de radicado 20182300006991, del día 1 de marzo de 2018, dirigido a la doctora Gina Del Rosario Núñez Polo, Subdirectora financiera del Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones (MinTIC).

2. Déficit del servicio postal universal (SPU):

Para estos efectos debe partirse de los siguientes fundamentos: El déficit se genera en un contrato de concesión, toda vez que mediante Decreto 2853 de 2006 por la cual se suprimió y ordenó la liquidación de ADPOSTAL, trasladándole la prestación del servicio a la empresa Servicios Postales Nacionales S.A., la cual se subroga en cuanto a los deberes y derechos de la empresa en liquidación, entre ellos el contrato de concesión N° 010 de 2004 y sus prorrogas, adquiriendo el derecho de desarrollar una actividad reservada para el Ministerio como titular de los servicios postales; y en virtud del artículo 8 del Decreto 223 de 2014, surge para el Fontic la obligación de asumir el déficit en la operación del Servicio Postal Universal.

a. Registro por parte de Fondo de Tecnología de la Información y las Comunicaciones (FonTIC):

En cuanto al reconocimiento del déficit del servicio postal universal que deberá cubrir FonTic a Servicios Postales Nacionales (SPN), cuando los ingresos por prestación de servicios incluidos en el SPU obtenidos por el concesionario del correo son menores a los costos imputados por la prestación de dichos servicios, la entidad lo reconocerá de conformidad con las normas de cuentas por pagar, provisiones o de pasivos contingentes, según corresponda, y en concordancia con la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente para entidades de gobierno.

Lo anterior, teniendo en cuenta que el artículo 7° del Decreto 223 de 2014 establece en sus párrafo 1° y 2° que anualmente el concesionario deberá enviar un presupuesto que proyecte el déficit del SPU del año siguiente, debidamente sustentado y considerando los parámetros de dicho decreto, a la vez que el Ministerio deberá calcular periódicamente los factores de estimación teniendo en cuenta las condiciones del mercado, permitiendo evaluar la probabilidad de desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos futuros o un potencial de servicios, que llevará a la existencia de una obligación remota, posible, probable o cierto, según corresponda:

Cuando la entidad establezca que la obligación es remota, esto es, cuando la probabilidad de pago del déficit del SPU es prácticamente nula, este hecho no será objeto de reconocimiento ni de revelación en los estados financieros de la entidad.

Cuando se establezca que la obligación es posible, es decir, que la probabilidad de pago del déficit del SPU es menor que la probabilidad de no pago, la entidad revelará la obligación como un pasivo contingente. En caso de ser posible realizar una medición, esta se registrará en cuenta de orden acreedoras contingentes, debitando la subcuenta 990511-Garantías contractuales, de la cuenta 9905-PASIVOS CONTINGENTES POR EL CONTRARIO (DB) y

acreditando la subcuenta que corresponde de la cuenta 9128-GARANTÍAS CONTRACTUALES.

Cuando se establezca que la obligación es probable, esto es, cuando la probabilidad de pago del déficit del SPU es más alta que la probabilidad de no pago, deberá constituirse una provisión por el valor que refleje la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación presente. El registro de la provisión se efectuará con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5369-PROVISIONES POR GARANTÍAS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2707-GARANTÍAS. Las provisiones se revisarán cuando la entidad obtenga nueva información o, como mínimo, al final del periodo contable y se ajustarán afectando el resultado del periodo para reflejar la mejor estimación disponible.

Cuando la compensación del déficit del SPU se haga efectiva, es decir, cuando a la obligación de pago pase de probable a cierta, la entidad concedente deberá registrar la cuenta por pagar correspondiente. Para tal efecto, verificará el valor provisionado con respecto al valor a pagar por el déficit del SPU, teniendo en cuenta lo siguiente:

a) Si el valor a pagar es igual al valor de la provisión reconocida, se registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2707-GARANTÍAS y un crédito en la subcuenta 249019-Garantías contractuales-concesiones, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

b) Si el valor a pagar es mayor al valor reconocido como provisión, se registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2707-GARANTÍAS y un crédito en la subcuenta 249019- Garantías contractuales-concesiones, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR. La diferencia se registrará en la subcuenta 589090-Otros gastos diversos, de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS.

c) Si el valor a pagar es menor que el valor de la provisión reconocida, se registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2707-GARANTÍAS y un crédito en la subcuenta 249019-Garantías contractuales-concesiones, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR. La diferencia se registrará en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5369-PROVISIONES POR GARANTÍAS si el gasto relacionado con la provisión se registró en el mismo período contable. De lo contrario, la diferencia se registrará en la subcuenta 480826-RECUPERACIONES de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

b. Registros por parte de Servicios Postales Nacionales S.A:

Cuando se constituya un derecho cierto a favor de Servicios Postales Nacionales S.A por concepto del déficit del servicio postal universal (SPU), la empresa registrará un débito en la subcuenta 132302-Derechos por cobrar al concedente, de la cuenta 1323-ACUERDOS DE CONCESIÓN, y un crédito en la subcuenta 480902-Ingresos a favor del concesionario, de la cuenta 4809-ACUERDOS DE CONCESIÓN.

CONCEPTO No. 20182000046541 DEL 14-09-2018		
1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan o Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Venta de servicios
	SUBTEMAS	Reclasificación de los derechos a favor de la empresa por concepto de la prestación del servicio de salud no facturados o cuya factura está pendiente de radicar en el momento en que se genera la factura

Doctora
ELIZABETH BEDOYA
Profesional Universitario G1 - Contabilidad
E.S.E. Hospital Universitario San José de Popayán
Popayán - Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con N° 2018550003246-2, el día 8 de agosto de 2018, mediante la cual solicita concepto frente al reconocimiento de los ingresos de acuerdo al grado de avance, en atención a que en la vigencia 2017, el registro de dichos ingresos, el hospital los realizó en la medida en que se iba prestando el servicio de acuerdo a las órdenes de servicio, y para lo cual el software contabilizaba los ingresos sin facturar de acuerdo a los avances, en las cuentas contables 4312xx01 y 1319xx01 (servicios sin facturar). Una vez producido el egreso del paciente, el hospital elabora la factura reversando el ingreso sin facturar y trasladándolo a la cuenta 4312xx02 y 1319xx02 de servicios facturados.

Sin embargo, se comenta que si bien el avance en el ingreso contribuye en la generación de utilidad o excedente de la vigencia 2017, existieron órdenes de servicio que se facturaron durante la vigencia 2018, por lo que a la hora de facturar el sistema realizó el mismo procedimiento para revertir los servicios sin facturar, sin tener en cuenta el cambio de año, debitando el ingreso sin facturar (cuenta 4312xx01) y acreditando la cuenta 1319xx01, lo

que conlleva a un saldo negativo en las cuentas a nivel de terceros, en razón a que el saldo del ingreso, por el grado de avance que venía de la vigencia 2017, quedó en cero con el cierre anual.

Por consiguiente, se solicita concepto sobre si el avance en el ingreso correspondiente a la vigencia anterior (que aportó a la utilidad de 2017) y que se factura en la vigencia 2018, se debe registrar al gasto cuenta 580423, por cuanto afectó la vigencia anterior, siguiendo los lineamientos del concepto emitido en 2017 por la CGN sobre el registro de la glosa de la vigencia y de vigencia anterior, o en su defecto indicar el manejo contable que se le debe dar a los "ingresos de acuerdo al grado de avance" que se reconocen en una vigencia anterior, pero que son facturados en la vigencia siguiente, por las particularidades del sector salud.

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

CONSIDERACIONES

El numeral 5 del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, incorpora los siguientes principios de la contabilidad pública:

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

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

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)

Así mismo, el numeral 6.2.3 del Marco Conceptual en mención, establece los criterios de reconocimiento de los ingresos, en el cual indica que: “(...) La aplicación del principio de devengo es coherente con la condición de que el ingreso se reconoce si ha surgido un incremento en los beneficios económicos, dado que tiene como objetivo restringir el

reconocimiento solo a aquellas partidas que, pudiendo ser medidas con fiabilidad, posean un grado de certidumbre suficiente.” (Subrayado fuera del texto)

Las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos anexas a la Resolución Nº 414 de 2014 y sus modificaciones, en el párrafo 1 del numeral 1 del Capítulo IV, define los ingresos de actividades ordinarias como “... 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. ...”, que pueden ser originados por la venta de bienes, por la prestación de servicios o por el uso que terceros hacen de activos.

Dentro de estas normas, el párrafo 7 del numeral 1.1.2 establece que se reconocerán ingresos por prestación de servicios “...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.”

Por otra parte, la norma define en el numeral 5.3 del capítulo VI, la corrección de errores de periodos anteriores, de la siguiente manera:

“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 inateriales 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.” (Subrayado fuera del texto)

Por otra parte, el Catálogo General de Cuentas (CGC) incorporado mediante la Resolución Nº 139 de 2015 y sus modificaciones, describe la cuenta 1319PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD en los siguientes términos:

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

CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones anteriormente expuestas, se concluye:

Se reconocerán 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, cuando su importe se pueda estimar fiablemente, considerando el grado de avance en la prestación del servicio al final del periodo contable, con independencia del momento en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos y que se genere o no la factura en el momento del reconocimiento del ingreso, de conformidad con los principios de Devengo,

Asociación y Esencia sobre Forma. Por lo anterior, en el momento en que es emitida la factura no es necesario realizar un nuevo registro, puesto que la cuenta por cobrar del servicio de salud y el ingreso respectivo, fueron reconocidos previamente, por lo que sólo procede registrar un ajuste por las eventuales diferencias que pudieran suscitarse entre el valor previamente reconocido y el valor de la factura.

Ahora bien, de acuerdo al Catálogo General de Cuentas (CGC), incorporado mediante la Resolución N° 139 de 2015 y sus modificaciones, la cuenta que diferencia los derechos por cobrar no facturados o cuya factura esté pendiente de radicar de aquellos con facturación radicada en la entidad pagadora, corresponde a la 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD, distinción que no realiza la cuenta del ingreso 4312-SERVICIOS DE SALUD.

Por lo tanto, las subcuentas, de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD, 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 sea radicada la factura ante la entidad pagadora, se procederá a la reclasificación en las subcuentas con denominación “con facturación radicada” de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD, hasta tanto se efectúe el recaudo, sin que se deba reversar el ingreso por servicios de salud causado previamente, de manera que no deberán generarse saldos con naturaleza contraria, cuando la facturación se realiza con posterioridad al cierre de las cuentas de resultado del periodo contable anterior.

En cuanto al ajuste por eventuales diferencias entre el valor inicialmente reconocido y el valor de la factura, dependerá del periodo contable en cual se suscite originalmente el ingreso y posteriormente la facturación.

En primer lugar, si el ingreso y facturación se realizan durante el mismo periodo contable y el valor de la cuenta por cobrar es mayor a la facturada, se reconocerá un crédito en la subcuenta correspondiente a la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD y un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD, por el valor de la diferencia, si por el contrario el valor de la cuenta por cobrar sea inferior a la facturación, se procederá a reconocer un crédito en la subcuenta inicialmente reconocida de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD y un débito en la subcuenta correspondiente a la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.

En caso de que el ingreso y la facturación se realicen en diferentes periodos contables, es pertinente evaluar si la diferencia de valor se debe a un error por el fallo en el uso de información fiable que estaba disponible o se constituye por nueva información. Para el

primer caso, dado que los valores difieren por un error, se deberá atender a lo establecido en la norma de corrección de errores de periodos anteriores y, por lo tanto, si no se han autorizado los estados financieros, se afectarán las cuentas de ingresos y cuentas por cobrar, de acuerdo a los registros contables mencionados en el párrafo anterior. Sin embargo, si los estados financieros ya fueron presentados, se deberán afectar las cuentas del activo y del patrimonio, de la siguiente manera:

- Cuando el valor del ingreso inicialmente reconocido es mayor al valor facturado, se procederá a reducir la cuenta por cobrar, con un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 3225-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES, y un crédito en la subcuenta correspondiente a la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.
- Si el valor de la facturación es mayor al valor del ingreso inicialmente reconocido, se registrará un aumento en la cuenta por cobrar, con un débito en la subcuenta respectiva a la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD, y un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 3225-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Por último, para el caso en el cual la diferencia se origina por la disponibilidad de nueva información, se procederá a reconocer un mayor valor en la cuenta por cobrar con un débito en la subcuenta correspondiente a la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD y un crédito en la subcuenta respectiva a la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD, cuando el valor de la facturación es mayor al valor del ingreso inicialmente reconocido. En cambio, se reconocerá un débito en la subcuenta 580490-Otros gastos financieros de la cuenta 5804-FINANCIEROS, y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD, cuando el valor del ingreso inicialmente reconocido es mayor al valor de la facturación.

Ver otros conceptos relacionados en esta clasificación:

Concepto No. 20182000020641 del 16-03-2018
 20182000023461 del 17-04-2018
 20182000076251 del 26-12-2018
 20182300058891 del 28-12-2018

3.24 INGRESOS POR TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

CONCEPTO No. 20182000027351 DEL 15-05-2018

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Subvenciones
	SUBTEMAS	Reconocimiento de los recursos transferidos por la entidad territorial para gastos de funcionamiento

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Transferencias
	SUBTEMAS	Reconocimiento de los recursos transferidos por la entidad territorial para gastos de funcionamiento

Doctor
GERMÁN BUILES ZULUAGA
Director Financiero
Metroplus
Medellín - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su derecho de petición radicado en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2018550001864-2 del 23 de abril de 2018, mediante el cual solicita en relación con los recursos recibidos de los entes territoriales por Metroplus S.A. como ente gestor del sistema de transporte masivo del Área Metropolitana del Valle de Aburrá, en el contexto de la Norma de ingresos, el momento en que deben reconocerse las Subvenciones en los estados financieros de Metroplús S.A., las cuales provienen de los Municipios de Medellín, Envigado e Itaguí, destinados para el gasto de funcionamiento de la entidad de acuerdo con el convenio de Cofinanciación del Proyecto del Sistema integrado del servicio público urbano de transporte masivo de pasajeros del Valle de Aburrá.

Lo anterior, en razón a que el ente de Control realizó observaciones por la subestimación de los rubros de Cuentas por cobrar y de Ingresos en los estados financieros del 2016 por Metroplús, al no presentar registrados los aportes que el Municipio de Itaguí debe transferir a Metroplús en cumplimiento del convenio de Cofinanciación arriba mencionado.

CONSIDERACIONES

Normatividad relacionada con las Empresas que no cotizan en el Mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones.

Metroplús S.A., es una entidad clasificada en el ámbito de la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, aplicada por las Empresas que no cotiza en el Mercado de valores y que no capta ni administran ahorro del público. En tal sentido, deben aplicar para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los elementos que constituyen los estados financieros, el Marco Conceptual contenido en la mencionada Resolución, en relación con la medida de los elementos de la situación financiera, esto es los activos, los pasivos y el patrimonio, y los relacionados con la medida del rendimiento financiero como son los ingresos, gastos y los costos, que 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.

(...) 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. (...)

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. (...)

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)

(...)

6.1.4. Ingresos

Los ingresos son los incrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios a este patrimonio. (...)

6.2.3. Reconocimiento de ingresos

Se reconocerá un ingreso cuando haya surgido un incremento en los beneficios económicos futuros relacionado con la entrada o incremento en el valor de los activos o con una disminución en los pasivos y cuando el valor del ingreso pueda medirse con fiabilidad.

Esto significa que el reconocimiento del ingreso ocurre simultáneamente con el reconocimiento de la entrada o incremento en el valor de los activos o con la disminución de los pasivos; por ejemplo, el reconocimiento del ingreso ocurre con el incremento neto de activos derivado de una venta de bienes o servicios, o con la disminución en los pasivos resultante de la renuncia o extinción del derecho de cobro por parte del acreedor.

La aplicación del principio de devengo es coherente con la condición de que el ingreso se reconoce si ha surgido un incremento en los beneficios económicos, dado que tiene como objetivo restringir el reconocimiento solo a aquellas partidas que, pudiendo ser medidas con fiabilidad, posean un grado de certidumbre suficiente.” (Subrayados fuera de texto)

Ahora, si bien para las Empresas que no cotizan en el Mercado de valores y no captan ahorro del público la mayoría de sus ingresos provienen de las ganancias de las actividades ordinarias, también pueden obtener recursos por conceptos diferentes como son las Ayudas Gubernamentales y Subvenciones incluidas en la Norma de Ingresos del anexo a la Resolución N° 139 de 2015, la cual señala:

“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. (...)

2.2.2. Medición

12. Las subvenciones pueden ser monetarias y no monetarias. Las monetarias se medirán por el valor recibido (...)

2.2.4. Presentación de subvenciones

15. Las subvenciones se presentarán por separado en el resultado del periodo dentro del Estado del Resultado Integral.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas-CGC incorporado al RCP mediante la Resolución 139 de 2015 y sus modificaciones para las Empresas que no cotizan en el Mercado de valores y que no captan o administran ahorro del público, en la descripción del grupo 44-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES señala: “En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los ingresos obtenidos por la empresa que provienen de terceros y que están orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico.”

En este grupo el CGC presenta la cuenta 4430-SUBVENCIONES descrita como, “Representa el valor de los recursos procedentes de terceros que están orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos. (...)”

Normatividad relacionada con las entidades de Gobierno, Resolución 533 de 2015, modificada por la Resolución 484 de 2017

De otra parte, es necesario articular las normas que regulan el reconocimiento y medición de los ingresos percibidos por la Empresa, con las Normas que aplican las entidades territoriales que entregan los recursos a Metroplús y que aplican el Marco normativo regulado para las entidades de Gobierno por la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones. En este sentido el Marco conceptual de esta normativa señala: “la información financiera de las entidades debe ser útil y para que sea útil, debe ser relevante representar fielmente los hechos económicos. A fin de preparar información financiera que cumpla con estas características cualitativas, las entidades observan pautas básicas o macro-reglas que orientan el proceso contable, las cuales se conocen como Principios de contabilidad.”, de los cuales el de Devengo, indica: “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.”

Esta misma normatividad en relación con el reconocimiento de los elementos de los estados financieros señala:

“6.1.2. Pasivos

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

Al evaluar si existe o no una obligación presente, la entidad se basa en la información disponible al cierre del periodo para establecer si existe la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar al reconocimiento de un pasivo. Se considera que existe una obligación presente cuando la entidad evalúa que tiene poca o ninguna alternativa de evitar la salida de recursos. (...)

Las obligaciones pueden ser exigibles legalmente como consecuencia de la ejecución de un contrato o de un mandato contenido en una norma legal; también pueden ser producto de acuerdos formales que aunque no son exigibles legalmente, crean una expectativa válida de que la entidad está dispuesta a asumir ciertas responsabilidades frente a terceros. (...)”

Por su parte, la Norma de Ingresos para entidades de Gobierno, contenida en el Anexo de la Resolución N° 484 de 2017, en relación con las Transferencias señala:

“15. 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 de los recursos no los reconocerá 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.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar:

El principio de Devengo incluido en el Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, así como en el Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 533

de 2015 y sus modificaciones, 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, 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.

Ahora bien, en relación con los Ingresos de las empresas, la correspondiente Norma contenida en el Anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, señala que las Empresas reconocerán el ingreso cuando surta el derecho de los beneficios económicos futuros y el reconocimiento del valor del activo, lo cual se realizará de manera simultánea. Por su parte el Anexo de la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones establece en la Norma de Ingresos que, cuando se requiera un acuerdo para poder transferir los recursos, la entidad receptora de los recursos no los reconocerá como activos hasta el momento en que el acuerdo sea vinculante y esté claro el derecho a la transferencia.

Así mismo, los ingresos de los recursos recibidos de las entidades territoriales, serán registrados por la Empresa como Subvenciones cuando sea posible asignarles un valor, de lo contrario, serán únicamente objeto de revelación y su contrapartida, esto es la cuenta por cobrar, se reconocerá cuando sea probable la obtención del flujo de beneficios que deben tener una medición fiable. Además, para reconocer el hecho económico la Empresa deberá conciliar con la causación de la obligación en la entidad territorial quien causará el gasto por Subvenciones cuando al evaluar la información disponible al cierre del periodo establece si existe o no la probabilidad de tener la obligación y si la probabilidad de no tenerla es mayor no hay lugar al reconocimiento del pasivo.

En consecuencia, mientras la entidad que posee los recursos no permita el acceso a estos, mantenga el control sobre los mismos y hasta cuando la voluntad de entregarlos se garantice podrá reconocer la obligación y por su parte el beneficiario o receptor reconocerá el derecho.

Es oportuno señalar que cuando un activo no cumple los criterios para su reconocimiento puede 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.

CONCEPTO No. 20182000062771 DEL 05-12-2018

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público.
	TEMAS	Ingresos por transferencias y subvenciones
	SUBTEMAS	Tratamiento de subvención por préstamo con tasa de interés inferior a la del mercado, cancelado antes del tiempo pactado.

Doctor
ALFREDO SOLANO BERRIO
Presidente
Empresa Urrá S.A. E.S.P.
Montería, Córdoba

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550004273-2, del día 23 de octubre de 2018, en la cual señala que la empresa reconoció en el ESFA, de acuerdo al nuevo marco normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014, una subvención producto de un crédito interno con la Nación con una tasa inferior a la del mercado.

Antes de cerrar el 2018 la empresa tiene previsto el pago de la totalidad del crédito, el cual vence en el año 2023, y teniendo en cuenta que debe reversarse el efecto de la subvención en la medida en que el crédito se vaya amortizando con efecto a resultados cada año, solicita se indique si en caso de efectuar el pago de la totalidad del crédito la empresa puede registrar el efecto faltante de la subvención (año 2019-2023) contra la cuenta de resultados acumulados en el patrimonio.

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

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014, 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. (...)

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. (...)

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

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 y modificadas por la Resolución N° 607 de 2016, señalan:

“CAPÍTULO II. PASIVOS (...)

4. PRÉSTAMOS 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 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

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. (...)

4.4. 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.

6. El costo efectivo se reconocerá como un mayor valor del préstamo por pagar y como gasto en el resultado del periodo. No obstante, los gastos de financiación se reconocerán como 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.

7. Los intereses pagados disminuirán el valor del préstamo por pagar, afectando el efectivo o equivalentes al efectivo de acuerdo con la contraprestación pagada.

4.5. Baja en cuentas

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

9. La diferencia entre el valor en libros del préstamo 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. (...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS (...)

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. (...)

10. 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. (...)

2.2.2. Medición (...)

13. 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)

De igual manera, 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 las siguientes cuentas:

“3225 - RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de ser absorbido. (...)

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 con tasa de interés cero o con tasas inferiores a las del mercado, préstamos condonables o donaciones, las cuales pueden ser en efectivo o en especie. (...) (Subrayado fuera de texto)

Por su parte el Instructivo N° 002 de 2014, señala:

“1.3.1 Subvenciones (...)

1.3.1.1 Préstamos condicionados con tasa de interés cero o con tasas inferiores a las del mercado

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.

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

a) Identificar si la empresa ha recibido subvenciones en forma de préstamos condicionados con tasa de interés cero o con tasas inferiores a las del mercado en la fecha en que se concedió el préstamo.

b) Establecer la tasa de interés de mercado en la fecha en la que se concedió el préstamo.

c) Calcular, como valor inicial en la fecha de concesión del préstamo, el valor presente de los flujos futuros pactados descontados a la tasa de mercado identificada en el literal anterior menos los costos de transacción, en la medida que estos costos sean fácilmente identificables.

d) Calcular la tasa de interés efectiva desde la fecha de origen del préstamo hasta la fecha de vencimiento. La tasa de interés efectiva es aquella que hace equivalentes los flujos contractuales futuros del préstamo con el valor inicial calculado en el literal c).

e) Medir el préstamo por el valor presente de los flujos futuros del préstamo descontados a la tasa de interés efectiva determinada en el literal d). La diferencia entre el valor presente y el valor en libros del préstamo a 31 de diciembre de 2014 afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. No obstante, si la empresa no logra identificar la tasa de interés de mercado del literal b), el valor del préstamo corresponderá a su valor en libros a 31 de diciembre de 2014.

f) Reconocer un pasivo por el valor equivalente al valor total de la subvención recibida multiplicado por la proporción de las condiciones no cumplidas sobre las condiciones totales exigidas. El valor total de la subvención corresponderá a la diferencia entre el valor inicial calculado en el literal c) y el valor recibido en la fecha de concesión del préstamo. El reconocimiento del pasivo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones expuestas anteriormente, cuando la empresa obtiene un préstamo a una tasa de interés menor a la del mercado por parte de la Nación, ésta se encuentra frente a una subvención por la diferencia que existe entre la tasa de mercado y la tasa pactada. Para lo cual, su reconocimiento se hará de acuerdo al principio de devengo en el momento en el cual la entidad adquiere la obligación, siguiendo lo indicado por las Normas de Préstamos por pagar y Subvenciones, anexas a la Resolución N° 414 de 2014 y modificadas por la Resolución N° 607 de 2016.

Como regla general para el reconocimiento de los préstamos por pagar, la empresa registrará un débito en la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 11 - EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO, y un crédito en la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 23 - PRÉSTAMOS POR PAGAR, por el valor recibido del préstamo.

Para el caso en el cual el préstamo se obtenga con una tasa de interés inferior a la del mercado, como lo menciona en su comunicación, la empresa se encontrará frente a una subvención concerniente a la diferencia en tasas de interés, para este caso el reconocimiento del préstamo por pagar se hará por el valor presente de los flujos futuros descontados, utilizando la tasa de mercado para transacciones similares, y la diferencia generada entre el valor calculado y el valor recibido corresponde a una subvención, la cual será reconocida como ingreso por parte de la empresa. Por lo anterior, el registro contable será debitando la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 11 - EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO por el valor recibido, y acreditando la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 23 - PRÉSTAMOS POR PAGAR por el valor presente calculado, así mismo acredita la subcuenta 443002 - Subvención por préstamos con tasas de interés inferiores a las del mercado, de la cuenta 4430 - SUBVENCIONES, por la diferencia generada.

La subvención que se obtiene por la diferencia generada en préstamos obtenidos a una tasa de interés inferior a la tasa del mercado, se registra en el momento en el cual la empresa reconoce el préstamo, y no requiere mediciones posteriores o amortizaciones, siempre y cuando las condiciones bajo las cuales se obtuvo el préstamo se mantengan. Pero en el caso en el cual la empresa efectúe el pago del préstamo de manera anticipada, se deberá efectuar la reversión por la porción efectivamente no utilizada del tiempo de la subvención.

Para ello la entidad deberá reconocer este hecho de acuerdo con el momento en el cual se realice el pago del préstamo y el valor a registrar será el correspondiente a la fracción no utilizada de la subvención, para el caso en el cual el pago se efectúe en el mismo periodo contable en el cual se recibió el préstamo, la entidad registrará un débito en la subcuenta y cuenta correspondiente al préstamo del grupo 23 - PRÉSTAMOS POR PAGAR, un débito en la subcuenta 443002 - Subvención por préstamos con tasas de interés inferiores a las del

mercado, de la cuenta 4430 - SUBVENCIONES, y un crédito en la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 11 - EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO por el valor pagado.

Por su parte, si el pago se lleva a cabo en un periodo contable posterior, la entidad registrará un débito en la subcuenta y cuenta correspondiente al préstamo del grupo 23 - PRÉSTAMOS POR PAGAR, un débito en la cuenta 3225 - RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES, y un crédito en la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 11 - EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO por el valor cancelado.

De acuerdo a lo anterior, la entidad procederá a efectuar el reconocimiento del pago de acuerdo a lo indicado en el párrafo anterior, con independencia de que la subvención se haya reconocido en la cuenta 3268 - IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN, en cumplimiento a lo indicado en el Instructivo N° 002 de 2014 para la elaboración del ESFA del Marco Normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones.

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación:

Concepto No. 20182000004051 del 16-03-2018
 20182000020101 del 12-03-2018
 20182000026411 del 04-05-2018
 20180000041011 del 17-08-2018
 20182000064121 del 07-12-2018

3.25 OTROS INGRESOS

CONCEPTO No. 20182000046191 DEL 12-09-2018

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Otros ingresos Otros gastos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Procedimiento contable para el reconocimiento del ingreso y gasto por diferencia en cambio. Presentación de la diferencia en cambio en el estado de resultados integral.

Doctora
NORA YASMIN CASTAÑO SÁNCHEZ
Jefe de Gestión Contable
Empresa de Transporte Masivo del Valle de Aburrá Ltda.
Medellín - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550003129-2, del día 26 de julio del 2018, en la cual se señala:

“En el catálogo general de cuentas para Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no captan ni administran ahorro del público (Resolución 414 de 2014), se definieron las siguientes cuentas para el registro de la diferencia en cambio, en el Estado de resultado integral, que expresa lo siguiente:

Cuenta 4806 Ajuste por diferencia en cambio

(...)

Cuenta 5803 ajuste por diferencia en cambio

(...)

En la entidad se efectúan un número significativo de operaciones en moneda extranjera (activo y pasivo); por lineamientos en el sistema de información al realizar la valoración se generan valores los cuales, por su naturaleza, tienen un efecto en las cuentas del ingreso o gasto por diferencia en cambio.

De acuerdo con lo anterior, se solicita aclaración, como debe proceder la Entidad con el ingreso y gasto que se genere, para dar cumplimiento a lo indicado en la dinámica de la cuenta 4806 “El valor causado por diferencia en cambio, previa disminución del gasto por el mismo concepto si existiere.”

Adicionalmente al manejo contable favor precisar ¿cómo debe ser la presentación de este rubro en el Estado de resultado Integral?, ¿deberá netearse el ingreso y el gasto por diferencia en cambio, según el mayor valor en los estados financieros intermedios o al final del periodo contable?”

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 Empresa 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 especial la Resolución N° 663 de 2015, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

No compensación: no se reconocen ni se presentan partidas netas como efecto de compensar activos y pasivos del estado de situación financiera, o ingresos, gastos y costos que integran el estado de resultados, salvo en aquellos casos en que de forma excepcional, así se regule.

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

(...)

6.1.4 Ingresos

Los ingresos son los incrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios a este patrimonio.

Por lo general, la mayoría de los ingresos de una empresa surgen de las actividades ordinarias. No obstante, la empresa también clasifica como ingresos, las ganancias obtenidas por la venta de activos no corrientes, y aquellas surgidas como producto de los cambios en el valor razonable de activos y pasivos que, de acuerdo con las normas para el reconocimientos, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, se deban reconocer en el resultado del periodo.

6.1.5 Gastos

Los gastos son los decrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con las distribuciones realizadas a los propietarios de este patrimonio.

La mayoría de gastos de una empresa surgen de las actividades ordinarias. No obstante, la empresa también clasifica como gastos, las pérdidas que surjan en siniestros, venta de activos no corrientes, ajustes por efectos en la tasa de cambio de una moneda extranjera y cambios en el valor razonable de activos y pasivos que, de acuerdo con las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, se deban reconocer en el resultado del periodo.” (Subrayados fuera de texto)

Ahora bien, 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, en especial la Resolución N° 663 de 2015, establece:

“CAPÍTULO V. OTRAS NORMAS

1. EFECTOS DE LAS VARIACIONES EN LAS TASAS DE CAMBIO DE LA MONEDA EXTRANJERA

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

1.1. Transacciones en moneda extranjera

2. Una transacción en moneda extranjera es toda transacción cuyo valor se denomina o exige su liquidación en una moneda diferente al peso colombiano. Entre estas transacciones se incluyen aquellas en las que la empresa compra o vende bienes o servicios cuyo precio se denomina en una moneda extranjera y aquellas en las que presta o toma prestados fondos que se liquidan en una moneda extranjera.

1.1.1. Reconocimiento inicial

3. Toda transacción en moneda extranjera se reconocerá utilizando el peso colombiano. Para tal efecto, la tasa de cambio de contado en la fecha de la transacción se aplicará al

valor en moneda extranjera. La tasa de cambio de contado es la tasa del valor actual de la moneda funcional en la fecha de la transacción. La fecha de una transacción es la fecha en la cual dicha transacción cumple las condiciones para su reconocimiento como un elemento de los estados financieros.

1.1.2. Reconocimiento de las diferencias de cambio

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

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

(...)

1.2. Conversión de estados financieros

7. Cuando la empresa requiera presentar sus estados financieros en una moneda distinta al peso colombiano, convertirá sus resultados y situación financiera a la moneda de presentación respectiva.

8. El resultado y la situación financiera de la empresa se convertirán a la moneda de presentación teniendo en cuenta lo siguiente:

a) los activos y pasivos del estado de situación financiera presentado, incluyendo las cifras comparativas, se convertirán a la tasa de cambio en la fecha de cierre del estado de situación financiera;

b) los ingresos, gastos y costos que presente el resultado del periodo y el otro resultado integral, incluyendo las cifras comparativas, se convertirán a las tasas de cambio de la fecha de las transacciones; y

c) las diferencias de cambio resultantes se reconocerán en el patrimonio y se presentarán en el otro resultado integral.

(...)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

1.3. Estructura y contenido de los estados financieros

(...)

1.3.3. Estado del resultado integral

24. 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

25. 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.

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

(...)” (Subrayados 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 la descripción y dinámica de las siguientes cuentas contables:

“4806- AJUSTE POR DIFERENCIA EN CAMBIO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los ingresos obtenidos por la empresa que se originan en la reexpresión de bienes, derechos u obligaciones, pactados o denominados en moneda extranjera.

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 diferencia en cambio, previa disminución del gasto por el mismo concepto, si existiere.

5803- AJUSTE POR DIFERENCIA EN CAMBIO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos originados en la reexpresión de los bienes, derechos u obligaciones pactados o denominados en moneda extranjera.

DINÁMICA SE DEBITA CON:

1- El valor causado por los diferentes conceptos.

SE ACREDITA CON:

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

Por otro lado, la Resolución N° 193 de 2016, por la cual se incorpora el procedimiento para la evaluación del control interno contable, en el numeral 3.3.1 Controles asociados al cumplimiento del marco normativo, a las etapas del proceso contable, a la rendición de cuentas y a la gestión del riesgo de índole contable, se establece que en la etapa de reconocimiento, se deben verificar que los hechos económicos realizados por la entidad se

registren individualmente para evitar el registro de partidas globales. (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el numeral 3.2.13 de la mencionada resolución, prescribe:

“3.2.13 Actualización de los valores. Los bienes, derechos y obligaciones de la entidad deberán actualizarse, de conformidad con los criterios definidos en el marco normativo aplicable a la entidad, para la medición posterior.”

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Pregunta 1. ¿Cómo debe proceder la entidad con el ingreso y gasto por diferencia en cambio que se genere, para dar cumplimiento a lo indicado en la dinámica de la cuenta 4806 y 5803?

Todas las operaciones realizadas por la entidad contable pública, deberán ser reconocidas en pesos colombianos, en efecto, las transacciones en moneda extranjera que Transporte Masivo del Valle de Aburrá realice con terceros, deberán convertirse a pesos colombianos utilizando la tasa de cambio de contado en la fecha de la transacción, es decir, la tasa de cambio de la fecha en la cual el hecho económico cumple con los requisitos para su reconocimiento.

Con posterioridad, las transacciones en moneda extranjera y convertidas a pesos colombianos, deberán ajustarse conforme se indica en la norma de efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera, del marco normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, a fin de reconocer el correspondiente gasto o ingreso por diferencia en cambio.

Ahora bien, en atención al caso particular, para cumplir con la dinámica de las cuentas 5803-AJUSTE POR DIFERENCIA EN CAMBIO y 4806- AJUSTE POR DIFERENCIA EN CAMBIO, la entidad deberá proceder así:

- Los hechos económicos que con posterioridad deban ser afectadas contra el ingreso por diferencia en cambio, se actualizarán mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta que identifique su naturaleza y mediante un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 4806-AJUSTE POR DIFERENCIA EN CAMBIO.

Por su parte, si previamente se reconoció un gasto por diferencia en cambio relativos al mismo concepto, se deberá revertir el asiento mediante un débito en la subcuenta

correspondiente de la cuenta que identifique su naturaleza y mediante un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 5803- AJUSTE POR DIFERENCIA EN CAMBIO.

- Los hechos económicos que con posterioridad deban ser afectadas contra el gasto por diferencia en cambio, se actualizarán mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 5803-AJUSTE POR DIFERENCIA EN CAMBIO, y mediante un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta que identifique su naturaleza.

Si previamente la entidad reconoció un ingreso por diferencia en cambio relativos al mismo concepto, deberá revertir el asiento mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 4806-AJUSTE POR DIFERENCIA EN CAMBIO y mediante un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta que identifique su naturaleza.

Así mismo, es pertinente precisar que de acuerdo a lo establecido en el anexo a la Resolución N° 193 de 2016, los hechos económicos realizados por la entidad deben ser registrados de forma individual, con el fin de evitar el registro de partidas globales.

Como consecuencia de todo ello, la entidad deberá implementar, bien sea a nivel de su plataforma tecnológica o alternamente, los controles y procedimientos necesarios, a fin de verificar el registro particular de los hechos económicos relativos a un mismo concepto.

Pregunta 2. ¿Cómo se debe presentar en el estado de resultado integral la diferencia en cambio? ¿Se debe netear el ingreso y el gasto por diferencia en cambio al final del periodo contable?

La norma de Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera incluida en la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, establece que las diferencias en cambio que surjan al reexpresar las partidas monetarias, y las partidas no monetarias medidas al valor razonable o al costo de reposición, se reconocerán como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

Así las cosas, en el estado de resultado integral, el cual muestra de forma separada la información correspondiente al resultado del periodo, al otro resultado integral y al resultado integral total, se debe reconocer en la sección del estado de resultados del periodo los ingresos y los gastos por concepto de diferencia en cambio, y presentarlos de forma separada, toda vez que conforme al principio de la no compensación del Marco Conceptual, no se reconocen ni se presentan partidas netas como efecto de compensar activos y pasivos del estado de situación financiera, o ingresos, gastos y costos que integran el estado de resultados, salvo en aquellos casos en que, de forma excepcional, así se regule.

Esto es, que deben presentarse de manera independiente los ingresos de aquellos conceptos que durante el período contable tuvieron un efecto final positivo, e igualmente deben presentarse los gastos de los conceptos que durante el mismo período arrojaron efecto final negativo.

Ver otro concepto relacionado en esta calificación
 Concepto No. 20182000026361 del 02-04-2018
 20182000046121 del 12-09-2018

3.26 GASTOS DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN

CONCEPTO No. 20182000066161 DEL 19-12-2018

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el mercado de valores y que no Captan ni Administran ahorro del público.
	TEMAS	Contribuciones efectivas Beneficios a los empleados a corto plazo Gastos Financieros Otras cuentas por pagar
	SUBTEMAS	Ajuste a los aportes de nómina a cargo del empleador, cancelados a la seguridad social. Registro intereses de mora sobre aportes a la seguridad social.

Doctor
 ANDRÉS MIRA URIBE
 Gerente Administrativo
 Empresa de Transporte Masivo del Valle de Aburrá
 Bello - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2018550004722-2 del 20 de noviembre de 2018, mediante la cual consulta el procedimiento contable para el registro de los ajustes a los pagos a la seguridad social, así como los intereses de mora, que se generan por novedades que afectan el ingreso base de

cotización cuando ya han presentado y pagado la planilla integrada de liquidación y pago de aportes.

Sobre el particular la entidad señala:

“Esta mora por la inexactitud del Ingreso Base de Cotización, a su vez conlleva a que la Empresa deba incurrir en gastos adicionales por el pago de los intereses moratorios, los cuáles se generan de manera automática al momento de crear la planilla de corrección de la novedad que no fue objeto de reporte dentro del periodo de su causación a través de la plataforma del operador de información, corrección que si bien se hace en cumplimiento de lo dispuesto en la norma-Resolución 2388 de 2016- y que en ocasiones no es atribuible a la conducta de ningún servidor, repercuten en una posible afectación patrimonial susceptible de ser investigado a la luz de la responsabilidad fiscal.”

Al respecto me permito atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Marco conceptual para las Empresas que no Cotizan Empresas que no Cotizan en el mercado de valores y que no Captan ni Administran ahorro del público en el numeral 6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN Y REVELACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS, señala:

“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 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.

6.1.5. Gastos

Los gastos son los decrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con las distribuciones realizadas a los propietarios de este patrimonio.(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación, en el estado de situación financiera o en el estado de resultado integral, de un hecho económico que cumpla con la definición del elemento correspondiente, cuyo valor se pueda medir con fiabilidad y cuyo ingreso o salida de cualquier beneficio asociado al mismo sea probable.(...)

6.2.2. Reconocimiento de pasivos

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

6.2.4. Reconocimiento de gastos y costos

Se reconocerán costos y gastos cuando haya surgido una disminución en los beneficios económicos relacionada con la salida o la disminución del valor de los activos o con el incremento en los pasivos y cuando el costo o el gasto pueda medirse con fiabilidad. (...)

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. (...)"

Por su parte, el Anexo de la Resolución 414 y sus modificaciones en la Norma de Beneficios a los empleados señala:

"5. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

(...)

5.1. Beneficios a los empleados a corto plazo

5.1.1. Reconocimiento

5. 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.

6. Los beneficios a los empleados a corto 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. Los beneficios a empleados a corto plazo que no se paguen mensualmente se reconocerán en cada mes por el valor de la alícuota correspondiente al porcentaje del servicio prestado durante el mes. (...)"

Ahora, el CGC para las Empresas que no Cotizan, no Captan ni Administran Ahorro del Público, aprobado mediante la Resolución 139 de 2015 y sus modificaciones, describe la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO, como: "Representa el valor de las obligaciones por pagar a los empleados originadas por los servicios que estos han prestado a la empresa durante el periodo contable y cuya obligación de pago vence dentro de los 12 meses siguientes al cierre del mismo.

DINÁMICA

SE DEBITA CON: 1- El pago parcial o total de los salarios, prestaciones sociales y demás beneficios de corto plazo.

SE ACREDITA CON: 1- El valor de las liquidaciones de los beneficios por cada uno de los conceptos"

Así mismo describe la cuenta 5103-CONTRIBUCIONES EFECTIVAS como: "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.

DINÁMICA

SE DEBITA CON: 1- El valor de la causación por los diferentes conceptos.

SE ACREDITA CON: 1 - El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable."

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar:

Analizado nuevamente el contexto de su consulta inicial, se deja traslucir que los propósitos de ella están orientados a encontrar una solución a diferentes aspectos que no se solventan con un mero procedimiento contable, cuales son la afectación del patrimonio público y la eventual imputación de responsabilidades fiscales, toda vez que ello es materia de evaluación de los organismos de control fiscal. Igualmente, los procedimientos contables no tienen la finalidad de catalizar los desfases entre procedimientos operativos de esa entidad y la normativa aplicable que regula el pago de los aportes de la seguridad social.

Ahora bien, si su propósito es saber cómo reconocer los importes correspondientes a las novedades que incrementan el valor de la nómina, como es el caso de una licencia de maternidad no incorporada inicialmente, y los respectivos intereses de mora derivados por el incumplimiento del pago oportuno de este diferencial, deberá tener en cuenta los siguientes lineamientos:

Los pasivos relacionados con 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 se causan periódicamente con la liquidación de la nómina de sus empleados, para lo cual registrará un gasto debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 5103-CONTRIBUCIONES EFECTIVAS ó 5204-CONTRIBUCIONES EFECTIVAS y acreditando las subcuentas 251122-Aportes a fondos pensionales - empleador, 251123-Aportes a seguridad social en salud - empleador ó 251124-Aportes a cajas de compensación familiar de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO, la cual se cancela con el correspondiente giro.

Alternamente, para el registro de los intereses de mora derivados del ajuste a los aportes, debitará la subcuenta 580439-Intereses de mora de la cuenta 5804-FINANCIEROS con crédito a la subcuenta 249044-Intereses de mora de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, la cual se cancelará con el giro respectivo.

No obstante, teniendo en cuenta que pueden existir otras novedades que afectan la base de liquidación de la nómina con efectos diferentes al caso abordado en el párrafo anterior, al ajustar al valor de los aportes, pueden generarse los siguientes eventos:

i. Si el valor de los aportes es inferior al valor ya cancelado y es procedente solicitar el reintegro, reconoce una cuenta por cobrar a la entidad de seguridad social y acredita la

cuenta de gasto, si el ajuste se presenta en el mismo período, o un ingreso si el registro se efectúa en el siguiente período contable.

ii. Si reconocido un importe a cargo de la entidad de seguridad social respectiva, por alguna razón procedimental no se obtiene el reintegro, se cancelará y se registrará un gasto por la pérdida baja en cuentas.

Por otra parte, desde la perspectiva del proceso contable es pertinente preciar que administrativamente las entidades públicas pueden inducir en sus procedimientos, a que sus operaciones y transacciones y el flujo de los soportes contables correspondiente, se ejecuten dentro de un determinado tiempo mensual, pero ello no debe contraponerse a la correcta aplicación integral de la regulación contable, es decir, que no obstante las determinaciones que se adopten para evitar la realización de operaciones y transacciones en los últimos días del mes, aquellos eventos que por cualesquier circunstancia se escapen al lapso predefinido, deben ser reconocidos en el respectivo momento de su devengo, con el fin de garantizar que esta cumplan con las características cualitativas fundamentales (Relevancia y Representación fiel) y los principios de devengo, período contable y asociación de que trata el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo adjunto a la Resolución 414 de 2015 y sus modificaciones.

3.27 GASTOS DE VENTAS

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. 20182000030351 del 06-06-2018

3.29 GASTOS - TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

No se profirió doctrina sobre este acápite.

3.30 GASTOS DE ACTIVIDADES Y/O SERVICIOS ESPECIALIZADOS

CONCEPTO No. 20182000026361 DEL 02-04-2018

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Gastos Cuentas por pagar Ingresos
	SUBTEMAS	Procedimiento contable por parte de las EPS, aplicable a las glosas.

Doctora
CLAUDIA CONSTANZA RIVERO BETANCUR
Representante Legal
E.P.S. Capital Salud S.A.S.
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 2018550001631-2, del 9 de abril de 2018, en la cual solicita concepto sobre el registro de actas por conciliación de glosas suscritas entre las EPS y las IPS y Proveedores.

Una vez expuesta la naturaleza jurídica de la entidad, de su marco jurídico, del proceso de trámite de las cuentas médicas en las EPS, y de los hechos que generan las glosas, formula los siguientes interrogantes:

“4.1 Cuál es el registro contable que debe realizarse cuando durante la vigencia se reconocen actas de conciliación de glosas, cuyas facturas conciliadas fueron reconocidas en el costo en la misma vigencia?”

4.2 Cuál es el registro contable que debe realizarse cuando durante la vigencia se reconocen actas de conciliación de glosas, cuyas facturas conciliadas fueron reconocidas en el costo en vigencias anteriores?”

En los siguientes términos se resuelve la consulta:

CONSIDERACIONES

Sobre el tema consultado la CGN expidió el concepto identificado con el N° 20162000021591 dirigido a la doctora YADIRA AGUDELO ZULUAGA, Jefe de Contabilidad y Presupuestos de Savia Salud EPS, el cual en las conclusiones, señaló:

“En cumplimiento del principio de devengo, la causación de obligaciones por servicios de salud, para las Entidades Promotoras de Salud, procede una vez surjan los derechos y obligaciones, es decir cuando se materialicen los preceptos determinados en el artículo 7 del Decreto Ley N° 1281 de 2002.

En consecuencia, de presentarse glosas a la facturación, pertinentes y no subsanables, es decir cuando no es posible corregirlas y en consecuencia son aceptadas por la IPS puesto que dicho valor glosado no puede ser cobrado en su totalidad, deberá aplicarse el procedimiento contable que se señala a continuación:

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.

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.”

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución N° 139 de 2015 y sus modificaciones, contiene la subcuenta 480220 Ganancia por baja en cuentas de cuentas por pagar, de la cuenta 4802-FINANCIEROS.”

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones anteriores, la entidad debe aplicar lo señalado en el concepto N° 20162000021591, señalado en las consideraciones.

Por tanto, 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.

Ahora, 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.

Mediante este concepto se modifica el pronunciamiento emitido bajo el radicado N° 20162000021591, en cuanto en lugar de la cuenta 480290-Otros ingresos no financieros, debe utilizarse la subcuenta 480220-Ganancia por baja en cuentas de cuentas por pagar, habilitada en la última versión del Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución N° 139 de 2015, actualizada según lo dispuesto en las resoluciones Nros 310 y 596 de 2017.

Se anexa copia del concepto mencionado por ser aplicable al caso por usted consultado.

3.31 GASTOS - OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES

No se profirió doctrina sobre este acápite.

3.32 OTROS GASTOS

CONCEPTO No. 20182000054151 DEL 17-10-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Bienes de uso público. Bienes históricos y culturales. Propiedades de inversión. Transferencias.
	SUBTEMAS	Reconocimiento de erogaciones ejecutadas por empresas públicas o por entidades de gobierno para la construcción o mantenimiento de infraestructuras o bienes controlados por otras entidades de gobierno.

		Reconocimiento de bienes e ingresos en desarrollo de contratos de Administración, Mantenimiento y Aprovechamiento Económico del Espacio Público, ordenados en desarrollo del Decreto Distrital 356 de 2013. Procedimiento contable cuando se determina el cambio de uso de un activo.
--	--	--

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Otros gastos diversos.
	SUBTEMAS	Reconocimiento de erogaciones no capitalizables ejecutadas en desarrollo de infraestructuras de uso público o por restauraciones de los bienes históricos y culturales que son controladas por entidades de gobierno.

Doctora
MARCELA VICTORIA HERNÁNDEZ ROMERO
Contadora General de Bogotá D.C.
Secretaría Distrital de Hacienda
Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación CGN con el N° 2018550003636-2 de fecha 6 de septiembre de 2018, en la que solicita a la CGN emitir un concepto frente a los siguientes cuestionamientos:

1. ¿Es factible que las empresas públicas reconozcan transitoriamente en sus activos las erogaciones ejecutadas por su cuenta y riesgo, en desarrollo de la construcción de infraestructuras de uso público que se encuentran en curso o para el mejoramiento y rehabilitación de este tipo de bienes, incluidas las restauraciones de los bienes históricos y culturales?

2. En qué hechos se prevé la afectación débito de las cuentas 8367- Bienes de uso público y 8366- Bienes Históricos y Culturales, bajo la dinámica establecida en los catálogos de las Empresas como: “El valor de los bienes adquiridos a cualquier título”?
3. ¿Cuál es el tratamiento contable de las inversiones realizadas por las empresas públicas en el mantenimiento y la conservación de los bienes de uso público?
4. ¿Cuál es el tratamiento contable de las inversiones realizadas por entidades de gobierno en el mantenimiento o conservación de activos de otra entidad de gobierno diferente, incluidos los bienes de uso público, bienes históricos y culturales, o propiedades, planta y equipo, entre otros?
5. ¿Cuál es el procedimiento contable cuando se determina el cambio de uso de un bien de uso público?
6. ¿Cuál es el procedimiento contable cuando se requiere reclasificar un activo entre propiedades de inversión e inventarios?
8. Considerando que las normas para Entidades de Gobierno y Empresas que no cotizan en el mercado de valores, no han contemplado expresamente la reclasificación de Propiedades planta y equipo a Inventarios y viceversa ¿Procederá en estos casos la reclasificación del valor en libros como el nuevo costo? ¿o se requiere de una nueva medición?
7. ¿Cuál es el tratamiento contable de los contratos de aprovechamiento económico del espacio público en Bogotá, D.C.? ¿Cuál es el procedimiento contable para el reconocimiento del mejoramiento o rehabilitación de los bienes entregados? ¿Cómo deben reconocerse los ingresos percibidos?

CONSIDERACIONES

1. Marco normativo en relación al espacio público

De acuerdo con su definición legal, los bienes de uso público, como las calles, plazas, puentes y caminos pertenecen a la República y su uso corresponde a todos los habitantes de un territorio. *(Así lo dispone el artículo 674 del Código Civil.)*.

Ahora bien, la Ley de Reforma Urbana - Ley 9ª de 1989 - incorporó al ordenamiento jurídico la noción legal del espacio público, la cual, a su vez fue complementada por la Ley de Desarrollo Territorial - Ley 388 de 1997 -, en los siguientes términos:

“Artículo 5º Ley 9ª de 1989 (LEY DE REFORMA URBANA). Entiéndase por espacio público el conjunto de inmuebles públicos y los elementos arquitectónicos y naturales de los inmuebles privados, destinados por su naturaleza, por su uso o afectación a la satisfacción de necesidades urbanas colectivas que trascienden, por tanto, los límites de los intereses individuales de los habitantes.

Así, constituyen el espacio público de la ciudad las áreas requeridas para la circulación, tanto peatonal como vehicular, las áreas para la recreación pública, activa o pasiva, para la seguridad y tranquilidad ciudadana, las franjas de retiro de las edificaciones sobre las vías, fuentes de agua, parques, plazas, zonas verdes y similares, las necesarias para la instalación y mantenimiento de los servicios públicos básicos, para la instalación y uso de los elementos constitutivos del amoblamiento urbano en todas sus expresiones, para la preservación de las obras de interés público y de los elementos históricos, culturales, religiosos, recreativos y artísticos, para la conservación, y preservación del paisaje y los elementos naturales del entorno de la ciudad, los necesarios para la preservación y conservación de las playas marinas y fluviales, los terrenos de bajamar, así como de sus elementos vegetativos, arenas y corales y, en general, por todas las zonas existentes o debidamente proyectadas en las que el interés colectivo sea manifiesto y conveniente y que constituyen, por consiguiente, zonas para el uso o el disfrute colectivo”.

El Artículo 117 de la Ley 388 de 1997 (Ley de desarrollo territorial), adicionó el artículo 5º de la Ley 9ª de 1989, con el siguiente párrafo:

“Párrafo. El espacio público resultante de los procesos de urbanización y construcción se incorporará con el sólo procedimiento de registro de la escritura de constitución de la urbanización en la Oficina de Instrumentos Públicos, en la cual se determinen las áreas públicas objeto de cesión y las áreas privadas, por su localización y linderos. La escritura correspondiente deberá otorgarse y registrarse antes de la iniciación de las ventas del proyecto respectivo”.

En su acepción más sencilla, el espacio público lo constituyen las vías, los parques (en sus distintas escalas), las plazas y plazoletas, las zonas verdes en general, las zonas verdes y comunales, los controles ambientales, entre otros elementos del espacio público que se encuentran desagregados en el antiguo artículo 5º del Decreto Reglamentario 1504 de 1998, actual artículo 2.2.3.1.5 del Decreto Reglamentario N° 1077 de 2015.

Los bienes de uso público forman parte del concepto genérico de espacio público, son bienes inmuebles integrantes de la propiedad pública, cuyo dominio pertenece a la República (en la actualidad, léase las Entidades Territoriales), pero cuyo uso pertenece a todos los habitantes de un territorio, esto es, tienen una destinación al uso común, reiterando que, en los términos del Artículo 63 de la Constitución Política, son inalienables, imprescriptibles e inembargables.

Se recuerda que el artículo 674 del Código Civil define los bienes de uso público, señalando:

Artículo 674.- “Se llaman bienes de la unión aquellos cuyo dominio pertenece a la República.

Si además su uso pertenece a todos los habitantes de un territorio, como el de calles, plazas, puentes y caminos, se llaman bienes de la unión de uso público o bienes públicos del territorio.

Los bienes de la unión cuyo uso no pertenece generalmente a los habitantes, se llaman bienes de la unión o bienes fiscales”. (Subrayados fuera de texto)

El Decreto 1077 de 2015 (Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Vivienda, Ciudad y Territorio), respecto a las zonas de cesión, establece lo siguiente:

ARTÍCULO 2.2.6.1.4.6 Incorporación de áreas públicas. El espacio público resultante de los procesos de urbanización, parcelación y construcción se incorporará con el solo procedimiento de registro de la escritura de constitución de la urbanización en la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos, en la cual se determinen las áreas públicas objeto de cesión y las áreas privadas, por su localización y linderos. La escritura correspondiente deberá otorgarse y registrarse antes de la iniciación de las ventas del proyecto respectivo.

En la escritura pública de constitución de la urbanización se incluirá una cláusula en la cual se expresará que este acto implica cesión gratuita de las zonas públicas objeto de cesión obligatoria al municipio o distrito. Igualmente se incluirá una cláusula en la que se manifieste que el acto de cesión está sujeto a condición resolutoria, en el evento en que las obras y/o dotación de las zonas de cesión no se ejecuten en su totalidad durante el término de vigencia de la licencia o su revalidación. Para acreditar la ocurrencia de tal condición bastará la certificación expedida por la entidad municipal o distrital responsable de la administración y mantenimiento del espacio público acerca de la no ejecución de las

obras y/o dotaciones correspondientes. En este caso se entenderá incumplida la obligación de entrega de la zona de cesión y, por tanto, no se tendrá por urbanizado el predio.

La condición resolutoria se hará efectiva una vez verificado el procedimiento previsto en el artículo siguiente del presente decreto.

El urbanizador tendrá la obligación de avisar a la entidad municipal o distrital responsable de la administración y mantenimiento del espacio público acerca del otorgamiento de la escritura de constitución de la urbanización. El Registrador de Instrumentos Públicos abrirá los folios de matrícula que correspondan a la cesión en los que figure el municipio o distrito como titular del dominio.

Corresponderá a los municipios y distritos determinar las demás condiciones y procedimientos para garantizar que a través de la correspondiente escritura pública las áreas de terreno determinadas como espacio público objeto de cesión obligatoria ingresen al inventario inmobiliario municipal o distrital. (Decreto 1469 de 2010, art. 58)

ARTÍCULO 2.2.6.1.4.7 Entrega material de las áreas de cesión. La entrega material de las zonas objeto de cesión obligatoria, así como la ejecución de las obras y dotaciones a cargo del urbanizador sobre dichas zonas, se verificará mediante inspección realizada por la entidad municipal o distrital responsable de la administración y mantenimiento del espacio público.

La diligencia de inspección se realizará en la fecha que fije la entidad municipal o distrital responsable de la administración y mantenimiento del espacio público, levantando un acta de la inspección suscrita por el urbanizador y la entidad municipal o distrital competente. La solicitud escrita deberá presentarse por el urbanizador y/o el titular de la licencia a más tardar, dentro de los seis (6) meses siguientes al vencimiento del término de vigencia de la licencia o de su revalidación, y se señalará y comunicará al solicitante la fecha de la diligencia, dentro de los cinco (5) días siguientes a partir de la fecha de radicación de la solicitud.

El acta de inspección equivaldrá al recibo material de las zonas cedidas, y será el medio probatorio para verificar el cumplimiento de las obligaciones a cargo del urbanizador establecidas en la respectiva licencia. En el evento de verificarse un incumplimiento de las

citadas obligaciones, en el acta se deberá dejar constancia de las razones del incumplimiento y del término que se concede al urbanizador para ejecutar las obras o actividades que le den solución, el que en todo caso no podrá ser inferior a quince (15) días hábiles. Igualmente se señalará la fecha en que se llevará a cabo la segunda visita, la que tendrá como finalidad verificar que las obras y dotaciones se adecuaron a lo establecido en la licencia, caso en el cual, en la misma acta se indicará que es procedente el recibo de las zonas de cesión.

Si efectuada la segunda visita el incumplimiento persiste, se hará efectiva la condición resolutoria de que trata el artículo anterior y se dará traslado a la entidad competente, dentro de los tres (3) días hábiles siguientes, para iniciar las acciones tendientes a sancionar la infracción en los términos de la Ley 810 de 2003 o la norma que la adicione, modifique o sustituya.

PARÁGRAFO 1. En el acto que otorgue la licencia se dejará manifestación expresa de la obligación que tiene el titular de la licencia de solicitar la diligencia de inspección de que trata este artículo.

PARÁGRAFO 2. En las urbanizaciones por etapas, la ejecución de las obras y dotaciones a cargo del urbanizador se hará de manera proporcional al avance del proyecto urbanístico. Los municipios y distritos establecerán los mecanismos y procedimientos para asegurar el cumplimiento de las obras y dotaciones a cargo del urbanizador. (Negrilla y Subrayado fuera de texto)

2. Consideraciones respecto de los contratos de Administración, Mantenimiento y Aprovechamiento Económico del Espacio Público

El Decreto Distrital 456 de 2013, "Por el cual se adopta el Marco Regulatorio del Aprovechamiento Económico del Espacio Público en el Distrito Capital de Bogotá", en sus consideraciones señala que la "Ley 9a de 1989, en su artículo 7, consagra la facultad que tienen los municipios para contratar con entidades privadas la administración, mantenimiento y aprovechamiento económico de los bienes de uso público. (...)."

También se indica que "el Decreto Nacional 1504 del 4 de agosto de 1998, en su artículo 18, prevé la posibilidad que los municipios y distritos puedan contratar con entidades privadas

la administración, el mantenimiento y el aprovechamiento económico del espacio público, sin que se impida a la ciudadanía su uso, goce, disfrute visual y libre tránsito.

(...)

Que los precios públicos, en virtud de lo conceptuado por la Corte Constitucional en la sentencia C-927 de 2006, parten de la entrega por parte del Estado de un bien o el préstamo de un servicio frente a los cuales es posible obtener una retribución. Dicha obligación a retribuir surge de una relación eminentemente contractual o voluntaria fundada en el postulado de la autonomía de la voluntad.”

El citado Decreto Distrital 456 de 2013, en su parte resolutive, señala lo siguiente:

Artículo 4o.- PRINCIPIOS. Es principio fundante del aprovechamiento económico del espacio público velar por la protección de la integridad del espacio público y por su destinación al uso común, el cual prevalece sobre el interés particular. Además, deberán observarse los siguientes principios:

(...)

Sostenibilidad y mantenimiento: El aprovechamiento económico del espacio público debe generar recursos para mantener y preservar el espacio público existente en la ciudad, respetando su integridad, uso común, libre acceso y preservando los valores ambientales.

Artículo 5o FINES. Son fines del presente Marco, los siguientes:

(...)

e) Generar, organizar y concentrar las fuentes de financiación que contribuyan a la producción, ampliación, mantenimiento y conservación del espacio público.

(..)

Artículo 6o.- GLOSARIO. Para efectos del MRAEEP, se adoptan las siguientes definiciones, de conformidad con las normas vigentes:

6.6.- Aprovechamiento económico del espacio público: Es la realización de actividades con motivación económica en los elementos constitutivos y complementarios del espacio público del Distrito Capital, previa autorización de las entidades administradoras y/o gestoras competentes.

6.7.- Aprovechadores de espacio público o usuarios finales: Las entidades públicas o privadas, personas naturales o jurídicas, que desarrollan actividades económicas en el espacio público de la ciudad, de conformidad a las autorizaciones dadas por la entidad pública competente por medio del instrumento de administración del espacio público correspondiente.

(..)

6.10.- Contratos de Administración, Mantenimiento y Aprovechamiento Económico del Espacio Público. Son los actos jurídicos generadores de obligaciones suscritos entre la respectiva Entidad Distrital Administradora del Espacio Público y/o Gestoras y una persona natural o jurídica, previsto por el ordenamiento jurídico, cuyo objeto es conceder el uso, goce y disfrute de uno o varios espacios públicos susceptibles de ser entregados en administración, mantenimiento y aprovechamiento económico, según las normas legales vigentes.

Respecto de la entrega de bienes de uso público a terceros por parte de las entidades de gobierno, se pronunció el Consejo de Estado, mediante fallo proferido a través de Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera, Radicación 250002326000199602240-0, expediente 20523 de 2012, en el cual se señaló:

“Ahora, debe anotarse que, en el contrato de arrendamiento, el arrendador se obliga no sólo a entregar al arrendatario la cosa arrendada y a mantenerla en estado de servir para el fin que ha sido entregada, sino que también se obliga a “librar al arrendatario de toda turbación o embarazo en el goce de la cosa arrendada”, tal como lo dispone el artículo 1982 del Código Civil; por tal razón, el arrendamiento no puede recaer sobre los bienes de uso público, pues si una de las características fundamentales de este tipo de cosas corporales es que su uso y goce pertenecen en común a todos los integrantes de la colectividad, sin ninguna discriminación, en forma directa, libre, impersonal, individual o colectivamente, el arrendador se encontraría en imposibilidad jurídica de garantizar el uso y goce exclusivo de

la cosa a favor del arrendatario, porque ello implicaría que terceros ajenos a la convención, es decir, los miembros de la comunidad no pudieran usar y gozar del bien que, precisamente, está destinado al uso público.

(...)

Lo anterior implica que, cuando el objeto del arrendamiento está constituido por un bien de uso público, el contrato así celebrado se encuentra viciado de objeto ilícito, en los términos del artículo 1519 del C.C., pues, cuando la entidad pública se obliga a entregar un bien de uso público a un particular para su uso y goce exclusivo, contraviene el orden constitucional y el derecho público de la Nación, en los términos de los artículos 63 de la Constitución Política, 674 del Código Civil y 5 de la Ley 9 de 1989.

(...)

Por lo anterior, los bienes de uso público, no pueden ser entregados en arrendamiento. Así lo ha entendido en distintas oportunidades la jurisprudencia de esta Corporación (Cfr. Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Primera, sentencia del 11 de noviembre de 1999, exp. 5286 y de la Sección Tercera, sentencias del 16 de febrero de 2001, exp. 16596, del 6 de julio de 2005, exp. 12.249 y del 18 de marzo de 2010, exp. 14.390.) y así lo ha precisado la Corte Constitucional (Corte Constitucional, sentencia SU-360 del 19 de noviembre de 1999).

(...)

Ahora, a partir de la definición contenida en el numeral 4 del artículo 32 de la Ley 80 de 1993, se puede afirmar que la concesión constituye un tipo contractual dirigido a obtener el concurso de la inversión privada, con el ánimo de optimizar, facilitar y acelerar la satisfacción de los servicios públicos, la construcción de obras o la explotación de bienes a cargo del Estado. Este contrato tiene las siguientes características: i) la entidad de derecho público encomienda al concesionario la prestación, operación, explotación, organización o gestión (total o parcial) de un servicio público o la construcción, explotación o conservación, total o parcial, de obras o bienes destinados al servicio o al uso público ii) en ambos casos comprende las actividades necesarias para la adecuada prestación o funcionamiento de la obra o servicio iii) el concesionario asume los riesgos derivados de la actividad, lo cual

implica que debe conseguir los recursos técnicos y financieros para prestar el servicio, ejecutar o explotar la obra o el bien y los invierte, además, por su cuenta y riesgo (Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera, sentencia del 18 de marzo de 2010, exp. 14.390) iv) la entidad concedente ejerce el control y vigilancia del concesionario, v) el concesionario tiene derecho a recibir una contraprestación, que puede ser pactada por las partes contratantes bajo cualquier modalidad, incluso, puede consistir en derechos, tasas, valorización o participación en la explotación del bien, vi) el concesionario asume la condición de colaborador de la administración en el cumplimiento de los fines estatales, vii) conlleva la inclusión virtual de las cláusulas excepcionales al derecho común y la cláusula especial de reversión respecto de los bienes directamente afectados a la concesión, viii) adicionalmente, el objeto del contrato de concesión puede versar sobre actividades cuyo monopolio detenta el Estado (Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera, sentencia del 18 de marzo de 2010, exp. 14.390).” (Subrayados fuera de texto)

3. Consideraciones con respecto a la regulación contable pública

3.2. Marco normativo contable aplicable en las entidades de gobierno.

El Marco conceptual dispuesto por la CGN como anexo de la Resolución 533 de 2015, en el numeral 6.1.1 del Marco Conceptual para la preparación y presentación de la información financiera, dispuesto como anexo a la Resolución 533 de 2015, define los 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.” (Subrayado fuera de texto)

Numeral 6.2.1, señala respecto de las condiciones para el reconocimiento de los activos lo siguiente:

“Se reconocerán como activos, los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente. (...)” (subrayado fuera de texto)

De otro lado, en el numeral 11, Capítulo I, de las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, dispuestas como anexo a la Resolución No. 533 de 2015, señala:

“Se reconocerán como bienes de uso público, los activos destinados para el uso, goce y disfrute de la colectividad y que, por lo tanto, están al servicio de esta en forma permanente, con las limitaciones que establece el ordenamiento jurídico y la autoridad que regula su utilización. Con respecto a estos bienes, el Estado cumple una función de protección, administración, mantenimiento y apoyo financiero. Los bienes de uso público se caracterizan porque son inalienables, imprescriptibles e inembargables. (...)”

Respecto del costo como criterio de medición de los activos, el numeral 6.3.4.1. señala lo siguiente:

“(…). Por el contrario, el valor de un activo se puede incrementar para reflejar el costo de adiciones y mejoras.

El costo, como criterio de medición de los servicios, refleja el valor de los recursos empleados (activos adquiridos o desarrollados) que se consumen en la prestación de los servicios. El costo, generalmente, proporciona un vínculo directo con las transacciones efectivamente realizadas por la entidad.

(…); pero si un activo es adquirido en una transacción sin contraprestación, el costo no proporcionará información sobre la capacidad de operación; por esta razón, se deben emplear otros criterios para reconocer activos en estas circunstancias.

De otro lado, las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades de gobierno, en el Capítulo I Activos, en los numerales 11.1 y 11.2, referido al reconocimiento y medición inicial de los bienes de uso público, se dispone:

“1. Se reconocerán como bienes de uso público, los activos destinados para el uso, goce y disfrute de la colectividad y que, por lo tanto, están al servicio de esta en forma permanente, con las limitaciones que establece el ordenamiento jurídico y la autoridad que regula su utilización. Con respecto a estos bienes, el Estado cumple una función de protección, administración, mantenimiento y apoyo financiero. Los bienes de uso público se caracterizan porque son inalienables, imprescriptibles e inembargables.

(…)

4. El mejoramiento y rehabilitación de un bien de uso público se reconocerá como mayor valor de este y, en consecuencia, afectará el cálculo futuro de la depreciación. (…).

5. Por su parte, el mantenimiento y la conservación de los bienes de uso público se reconocerán como gasto en el resultado del periodo. (…).

11. Cuando se adquiera un bien de uso público en una transacción sin contraprestación, la entidad medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto.

(...)

11.4. Reclasificaciones

24. Cuando se determine el cambio de uso de un bien reconocido como bien de uso público y se configuren los elementos para que se reconozca en otra categoría de activo, la entidad reclasificará el valor en libros del activo a la nueva categoría.” (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el numeral 12.1., que hace referencia al reconocimiento de los bienes históricos y culturales, señala:

“1. Se reconocerán como bienes históricos y culturales, los bienes tangibles controlados por la entidad, a los que se les atribuye, entre otros, valores colectivos, históricos, estéticos y simbólicos, y que, por tanto, la colectividad los reconoce como parte de su memoria e identidad.

(...)

14.4. Reclasificaciones

17. Las reclasificaciones desde y hacia propiedades de inversión se tratarán de la siguiente forma:

18. Para la reclasificación entre propiedades de inversión y propiedades, planta y equipo, el valor en libros del activo en esa fecha será el valor en libros del activo en la nueva clasificación. En consecuencia, la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro acumuladas no serán eliminadas. A partir de esta fecha, la entidad aplicará los requisitos que la norma correspondiente le exija.

19. Para la reclasificación entre propiedades de inversión e inventarios, el valor en libros del activo en la fecha de reclasificación será el costo del activo en la nueva clasificación. A partir de esta fecha, la entidad aplicará los requerimientos que la norma correspondiente le exija.” (Subrayados fuera de texto)

De otro lado, 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, en el Capítulo IV INGRESOS, numeral 1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN, en referencia a las subvenciones, se señala lo siguiente:

“2.1 Reconocimiento

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. 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 significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. (...). (Subrayado fuera de texto)

De otro lado, las citadas normas que deben aplicar las entidades de gobierno, dispuestas en el anexo de la Resolución N° 484 de 2017, mediante la cual fueron modificadas las que se anexaron a la Resolución 533 de 2015, en el numeral 1, Capítulo V - Otras Normas, en relación con los acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente, que en este caso sería una entidad distrital, señalan lo siguiente:

“1. ACUERDOS DE CONCESIÓN DESDE LA PERSPECTIVA DE LA ENTIDAD CONCEDENTE

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.

2. Los activos en concesión son aquellos utilizados en la prestación del servicio o para uso privado, los cuales pueden ser proporcionados por el concesionario o por la entidad concedente. En el primer caso, el concesionario puede construir, desarrollar o adquirir dichos activos. En el segundo caso, los activos en concesión pueden estar relacionados con

activos existentes de la entidad concedente o con la mejora o rehabilitación que se les haga a estos.

a. Reconocimiento y medición de activos en concesión

3. La entidad concedente reconocerá los activos en concesión, siempre y cuando: a) controle o regule los servicios que debe proporcionar el concesionario con el activo, los destinatarios o el precio de los mismos y b) controle (a través de la propiedad, del derecho de uso o de otros medios) cualquier participación residual significativa en el activo al final del plazo del acuerdo de concesión. Lo anterior, con independencia de que la entidad concedente tenga, o no, la titularidad legal de los activos en concesión.

4. Para el reconocimiento de los activos en concesión, cuya vida útil sea inferior al plazo del acuerdo de concesión, no será obligatorio el cumplimiento del literal b), señalado en el párrafo anterior.

5. La entidad concedente medirá los activos construidos, desarrollados o adquiridos por el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de la entidad concedente al costo, esto es, por los valores directamente atribuibles a la construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación del activo para que pueda operar de la forma prevista, incluyendo el margen del concesionario por tales conceptos, de conformidad con los términos del acuerdo. La entidad concedente reclasificará los activos entregados al concesionario como activos en concesión, por el valor en libros.

(...)

1.2. Reconocimiento y medición de pasivos asociados al acuerdo de concesión

7. Cuando la entidad concedente reconozca un activo en concesión, también reconocerá un pasivo por el valor del activo proporcionado por el concesionario o de la mejora o rehabilitación del activo existente de la entidad concedente, ajustado por cualquier otra contraprestación (por ejemplo, efectivo) de la concedente al concesionario, o de este a la concedente.

8. Como contraprestación, de conformidad con los términos del acuerdo, la entidad concedente puede compensar al concesionario por el activo que proporcione o por la mejora o rehabilitación del activo existente de la entidad concedente, a través de diferentes modalidades: a) realizando pagos directos al concesionario (pasivo financiero) o b) cediendo al concesionario el derecho a obtener ingresos producto de la explotación del activo en

concesión o de otro activo generador de ingresos (cesión de derechos de explotación al concesionario).

(...)

1.2.2. Tratamiento contable de cesión de derechos de explotación al concesionario

14. Cuando la entidad concedente no tenga una obligación incondicional de pagar (con efectivo o con otro activo financiero) al concesionario por la construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación de un activo en concesión y, en lugar de ello, le ceda el derecho a obtener ingresos por la explotación de dicho activo o de otro activo generador de ingresos, la entidad concedente reconocerá un pasivo diferido por los ingresos que surgen del intercambio de activos entre la entidad concedente y el concesionario.

15. La entidad concedente amortizará el pasivo diferido y reconocerá un ingreso, para lo cual tendrá en cuenta el plazo del acuerdo de concesión. Cuando el plazo corresponda a un periodo fijo de explotación, la amortización del pasivo diferido se realizará, de manera lineal, durante el plazo convenido. Por su parte, cuando el plazo corresponda a un periodo variable de explotación, dado que la finalización del acuerdo de concesión depende de una variable (por ejemplo, nivel de ingresos o kilómetros recorridos), el pasivo diferido se amortizará en función de dicha variable.

1.3. Reconocimiento de ingresos y de gastos generados por la operación y mantenimiento del activo en concesión

20. (...). Por su parte, si la entidad concedente compensa al concesionario a través de la cesión de los derechos a obtener ingresos por la explotación del activo en concesión o de otro activo que genere ingresos, reconocerá como ingreso únicamente la amortización del pasivo diferido, por tanto, no reconocerá ingresos y gastos generados por la operación y mantenimiento del activo.

21. En los acuerdos de concesión en los cuales se compense al concesionario a través de la cesión de los derechos a obtener ingresos por la explotación del activo en concesión y parte de estos ingresos deban ser transferidos como contraprestación a la entidad concedente, esta reconocerá un ingreso por la amortización del pasivo diferido y, adicionalmente, reconocerá un ingreso por los recursos a recibir del concesionario.

22. En el caso de que los activos en concesión se entreguen únicamente para operación o mantenimiento, se reconocerán los ingresos y gastos asociados en el periodo en que estos se generen, afectando, respectivamente, las cuentas por cobrar y las cuentas por pagar.” (Subrayados fuera de texto)

Igualmente, las normas antes citadas, en el Capítulo IV - Ingresos, en el numeral 2.1.3, Ingresos por el uso de activos por parte de terceros, señala lo siguiente:

“2.1.3. Ingresos por el uso de activos por parte de terceros

10. Se reconocerán como ingresos derivados del uso de activos de la entidad por parte de terceros, los intereses, las regalías o derechos de explotación concedidos, los arrendamientos, y los dividendos o participaciones, entre otros.

11. Los ingresos por el uso de activos por parte de terceros se reconocerán siempre que el valor de los ingresos pueda medirse con fiabilidad y sea probable que la entidad reciba los beneficios económicos o el potencial de servicio, asociados con la transacción. (...) (Subrayado fuera de texto)

3.3. Marco normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público

El Marco conceptual dispuesto por la CGN como anexo a la Resolución N° 414 de 2014, con la cual expidió el Marco normativo contable que deben atender las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, en el numeral 5. Principios de contabilidad pública, se señala:

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

También, en el numeral 6.1.1. del citado Marco conceptual, se define a los activos, indicando lo siguiente:

“6.1.1 Activos

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

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

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

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

Los beneficios económicos futuros pueden fluir por diferentes vías. Por ejemplo, un activo se puede intercambiar por otros activos o servicios, utilizar para liquidar un pasivo, distribuir a los propietarios de la empresa, o utilizar aisladamente o en combinación con otros activos para la producción de bienes o servicios que son vendidos por la empresa.

(...)

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

(...)

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.” (Subrayados fuera de texto)

También es necesario considerar lo establecido por la CGN en las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, dispuestas como anexo de la Resolución N° 607 de 2016, mediante la cual se modificaron las que expidió la CGN mediante Resolución N° 414 de 2014, Capítulo I Activos, numeral 10.1. Reconocimiento de las Propiedades, planta y equipo, donde se 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.

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

“5424- SUBVENCIONES

Representa el valor de los recursos entregados a terceros, distintos de sus empleados, para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico.

Se Debita con: 1- El valor de la subvención causada.

Se Acredita con: 1- El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.

8367 - BIENES DE USO PÚBLICO

Descripción: Representa el valor de los bienes de uso público construidos o adquiridos por la empresa para el uso, goce y disfrute de la comunidad, los cuales no pueden ser reconocidos como activos dado que no es probable que generen beneficios económicos para la empresa.

Se Debita con:

- 1 - El valor de los bienes de uso público adquiridos a cualquier título.
- 2 - El valor de los bienes de uso público construidos.
- 3 - El valor de la rehabilitación o mejoramiento.

Se Acredita con:

- 1- El valor de los bienes que se entreguen o trasladen a otras entidades.
- 2- 2- El menor valor del bien por daño físico.

8368 - BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES

Descripción: Representa el valor de los bienes que han sido declarados históricos, culturales o del patrimonio nacional, que además han sido construidos o adquiridos, y cuyo dominio y administración pertenece a la empresa, los cuales no pueden ser reconocidos como activos, dado que no es probable que generen beneficios económicos para la empresa.

Se Debita con:

- 1- El valor de los bienes históricos y culturales adquiridos a cualquier título.
- 2-El valor de las restauraciones, reconstrucciones, adiciones y mejoras.

Se acredita con:

- 1 - El valor de los bienes históricos y culturales que se trasladen a otras entidades.
- 2 - El valor de los bienes destruidos.
- 3 - El menor valor del bien por daño físico.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

Con fundamento en las consideraciones antes señaladas, a continuación, se responden los cuestionamientos planteados en la consulta:

1. ¿Es factible que las empresas públicas reconozcan transitoriamente en sus activos las erogaciones ejecutadas por su cuenta y riesgo, en desarrollo de la construcción de infraestructuras de uso público que se encuentran en curso o para el mejoramiento y rehabilitación de este tipo de bienes, incluidas las restauraciones de los bienes históricos y culturales?

Con independencia de su naturaleza jurídica, todas las inversiones realizadas por empresas públicas para la adquisición, construcción, mejoramiento o rehabilitación de bienes de uso público destinados para el uso, goce y disfrute de la colectividad y que, por lo tanto, están al servicio de esta en forma permanente, con las limitaciones que establece el ordenamiento jurídico y la autoridad que regula su utilización, no cumplen las condiciones esenciales para el reconocimiento como activos a cargo de este tipo de entidades, por cuanto no es probable que ese tipo de bienes generen beneficios económicos para las mismas en el futuro.

En el mismo sentido, las erogaciones que eventualmente realice una empresa pública para la restauración de bienes a los que se les atribuye, entre otros, valores colectivos, históricos, estéticos y simbólicos, y que la colectividad les reconoce como parte de su memoria e identidad, y que no están dispuestos para el uso por parte de la empresa, deben afectar los resultados del periodo en que se realicen, pues tampoco cumplen las condiciones para reconocerse como activos de esta.

Se excluye del tratamiento anterior, las inversiones realizadas por las empresas públicas en bienes de uso público e históricos y culturales que, desde la perspectiva de estas entidades, cumplan las condiciones para ser clasificados como propiedades, planta y equipo o propiedades de inversión, deben reconocerse en estas clasificaciones de activos y, por tanto, se les aplicará la norma que corresponda.

Así las cosas, las inversiones realizadas por las empresas en infraestructuras de las cuales no se espera en el futuro un flujo de beneficios económicos, pero que cumplen las condiciones para el reconocimiento como activos por parte de las entidades de gobierno debido a su potencial de servicios futuros, deben reconocerse como gastos del periodo en curso en la subcuenta 589029-BIENES ENTREGADOS SIN CONTRAPRESTACIÓN A ENTIDADES DE GOBIERNO, de la cuenta 580929-GASTOS DIVERSOS. Paralelamente, la entidad debitará la subcuenta que corresponda a la naturaleza del bienes adquiridos, construidos, desarrollados, mejorados o rehabilitados de las cuentas 8367-BIENES DE USO PÚBLICO u

8367-BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES y acreditará las subcuentas 891531-Bienes de uso público u 891532-Bienes históricos y culturales de la cuenta 8915 DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Tratándose de infraestructuras adquiridas o construidas por una empresa, que no cumple las condiciones requeridas para su reconocimiento como activos de la misma, procede la incorporación en la situación financiera de la entidad de gobierno encargada de la administración, mantenimiento y control de las mismas. Para que ello se dé oportunamente, es imprescindible el compromiso institucional de quienes ejecutan procesos técnicos y operativos, bajo el liderazgo de quienes representan legalmente a las entidades, suministrando oportunamente la información requerida por la entidad de gobierno para la incorporación correspondiente, de acuerdo con las políticas contables y operativas adoptadas por las entidades involucradas.

En tal sentido, mientras se recibe y acepta la información por parte de la entidad de gobierno receptora, la empresa mantendrá el reconocimiento de las obras realizadas en cuentas de orden. Una vez efectuado el trámite, la entidad de gobierno encargada del control del bien construido o intervenido, con base en la información suministrada por la empresa respectiva, incorporará a su situación financiera las inversiones realizadas mediante un débito en la subcuenta que corresponda a la naturaleza económica del activo por el monto invertido y acreditará la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Como consecuencia de lo anterior, concretada la entrega formal, la empresa debitará las subcuentas 891531-BIENES DE USO PÚBLICO u 891532-BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) y acreditará la subcuenta que corresponda a la naturaleza de los bienes adquiridos, construidos, desarrollados, mejorados o rehabilitados de las cuentas 8367-BIENES DE USO PÚBLICO u 8367-BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES.

Por otra parte, la cuenta de orden acreedora 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS será utilizada únicamente cuando la empresa reciba recursos procedentes de otras entidades a efectos de adelantar gestiones que implican responsabilidades de medios. En esta cuenta también se registrarán los bienes inmuebles de uso fiscal o público recibidos por las empresas para ser administrados por cuenta de una entidad de gobierno. Las adiciones o mejoras que eventualmente deba efectuar la empresa con sus propios recursos deberá reconocerse como se indica en el inciso cuarto de esta respuesta, es decir, en las cuentas de orden deudoras.

2. En qué hechos se prevé la afectación débito de las cuentas 8367- Bienes de uso público y 8366- Bienes Históricos y Culturales, bajo la dinámica establecida en los catálogos de las Empresas como: “El valor de los bienes adquiridos a cualquier título”?

La adquisición de bienes de uso público o históricos y culturales se dará, por ejemplo, como resultado de contratos de permuta, acuerdos de concesión o arrendamientos financieros donde se reciben bienes que incluyen componentes relacionados con ese tipo de activos, entre otras situaciones a considerar. Ahora bien, tratándose de las empresas públicas, las adquisiciones no será una transacción que ocurra con frecuencia; no obstante, para efectos del Sistema Nacional de Contabilidad Pública, se ha considerado la posibilidad que una empresa pública obtenga transitoriamente bienes de tal naturaleza económica.

3. ¿Cuál es el tratamiento contable de las inversiones realizadas por las empresas públicas en el mantenimiento y la conservación de los bienes de uso público?

Al respecto, y en atención a que en consultas anteriores la Secretaría Distrital de Hacienda ha manifestado situaciones que difieren en alguna medida, se hace necesario adelantar una mesa de trabajo para efectuar un pronunciamiento que aborde las diferentes modalidades que pueden presentarse en este tipo de eventos.

4. ¿Cuál es el tratamiento contable de las inversiones realizadas por entidades de gobierno en el mantenimiento o conservación de activos de otra entidad de gobierno diferente, incluidos los bienes de uso público, bienes históricos y culturales, o propiedades, planta y equipo, entre otros?

4.1. Entidad que realiza las obras públicas objeto de reconocimiento.

Cuando una entidad de gobierno deba efectuar el mejoramiento, rehabilitación o restauración de bienes que controla otra entidad de gobierno, ejecutados sin exigir contraprestación alguna a la entidad que controla el bien intervenido, deberá reconocer un gasto mediante un débito en la 542307 Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423 OTRAS TRANSFERENCIAS. Para tal efecto, oportunamente se deberá informar a la entidad correspondiente.

Cuando se trate de erogaciones por concepto de mantenimiento o conservación de tales bienes, cuando la entidad recíproca considere la necesidad del reconocimiento de ese tipo de gastos para efectos de representación fiel y el control estadístico, previa conciliación, la entidad ejecutora reconocerá un gasto mediante un débito en la 542390 Otras transferencias de la cuenta 5423 OTRAS TRANSFERENCIAS. Para efectos de lo anterior, se requiere suministrar la información y documentación necesaria para la contraparte pueda realizar el registro recíproco.

4.2. Entidad que controla el activo intervenido por otra entidad de gobierno.

En tanto que la entidad de gobierno que controla el activo intervenido, cuando obtenga la información y documentación correspondiente, reconocerá la ampliación, mejoramiento o rehabilitación por el costo, esto es, por los valores directamente atribuibles a la mejora o rehabilitación del activo para que pueda operar de la forma prevista, ello mediante un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda a la naturaleza del activo y un crédito en la subcuenta 442807 Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428 OTRAS TRANSFERENCIAS.

5. ¿Cuál es el procedimiento contable cuando se determina el cambio de uso de un bien de uso público?

Cuando se determine el cambio de uso de un bien reconocido como bien de uso público y se configuren los elementos para que se reconozca en otra categoría de activo, la entidad reclasificará el valor en libros del activo a la nueva categoría. En consecuencia, la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro acumuladas no serán eliminadas. A partir de esta fecha, la entidad aplicará los requisitos que la norma correspondiente le exija.

6. ¿Cuál es el procedimiento contable cuando se requiere reclasificar un activo entre propiedades de inversión e inventarios?

Para la reclasificación entre propiedades de inversión e inventarios, el valor en libros del activo en la fecha de reclasificación será el costo del activo en la nueva clasificación. Así las cosas, en este caso el costo del activo hasta esa fecha, la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro acumuladas se darán de baja en cuentas.

7. Considerando que las normas para Entidades de Gobierno y Empresas que no cotizan en el mercado de valores, no han contemplado expresamente la reclasificación de Propiedades planta y equipo a Inventarios y viceversa ¿Procederá en estos casos la reclasificación del valor en libros como el nuevo costo? o ¿se requiere de una nueva medición?

La reclasificación desde inventarios a la categoría propiedades, planta y equipo se encuentra regulado tanto en las normas para Entidades de Gobierno como para las Empresas que no cotizan en el mercado de valores. Tal evento se prevé en el párrafo 14 de la norma sobre propiedades, planta y equipo de ambos marcos normativos contables, únicamente cuando se trate de inventarios elaborados por la entidad, el cual se medirá por el costo de transformación.

Ahora bien, si se adquiere un inventario para la comercialización o para ser entregado gratuitamente a la comunidad o a precios inferiores a los de mercado, para el que se ha reconocido un deterioro y, en fecha posterior, la entidad decide darle el uso previsto para la clasificación en la categoría de propiedades, planta y equipo, procederá su reclasificación y para la medición se utilizará el valor en libros del elemento objeto de reclasificación, es decir, por el valor neto resultante de deducir el deterioro del costo.

Cuando por alguna circunstancia se deba reclasificar un elemento clasificado como propiedades, planta y equipo a la categoría de inventarios, por ejemplo, en el caso de un bien de uso indeterminado, el valor en libros será el costo para efectos del reconocimiento en la categoría de inventarios.

8. ¿Cuál es el tratamiento contable de los contratos de aprovechamiento económico del espacio público en Bogotá, D.C.? ¿Cuál es el procedimiento contable para el reconocimiento del mejoramiento o rehabilitación de los bienes entregados? ¿Cómo deben reconocerse los ingresos percibidos?

Según lo señalado en la Norma de concesiones desde la perspectiva de la entidad concedente, podrá considerarse que existe un acuerdo de concesión cuando mediante acuerdo vinculante la entidad concedente los entrega al concesionario para que éste utilice o explote el activo para: i- Proporcionar un servicio en nombre de la entidad concedente, ii- Desarrollar una actividad reservada a la entidad concedente, iii- Se conviene una

contraprestación por la inversión que realice el concedente para prestar los servicios, iv- Existe un plazo del acuerdo de concesión, v- El concesionario utiliza o explota un activo en concesión, para uso privado. Adicionalmente, 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.

Los objetivos y fines de los contratos de aprovechamiento económico del espacio público en Bogotá, D.C. a que se refiere el Decreto 456 de 2013, comprenden las políticas y la estrategia de gestión para utilizar en forma correcta el espacio público de la ciudad, armonizar el aprovechamiento económico del espacio público con el interés general o colectivo, distribución de oportunidades para las actividades con motivación económica en el espacio público por los sectores vulnerables, generar fuentes de financiación para la ampliación, mantenimiento y conservación del espacio público y contribuir en la transformación de la visión pública y privada sobre el uso del espacio público en la ciudad.

Así las cosas, cuando en cumplimiento de las funciones de protección y administración del espacio público, se ejecuten políticas para armonizar el interés general del aprovechamiento del mismo con el interés particular de sectores vulnerables que lo utilizan, corresponde a la entidad evaluar si en un contrato de administración, mantenimiento y aprovechamiento económico se configuran los elementos necesarios para considerar que se trata de un acuerdo de concesión.

Como consecuencia de lo anterior, tratándose de un contrato de administración, mantenimiento y aprovechamiento económico del cual se obtiene la mejora o rehabilitación de bienes que conforman el espacio público, entregados a terceros por entidades del Distrito Capital en desarrollo de lo dispuesto en el Decreto Distrital 456 de 2013, el tratamiento contable deberá atender lo dispuesto en numeral 1, Capítulo V - Otras Normas, en relación con los acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente, de las normas que deben aplicar las entidades de gobierno, dispuestas en el anexo de la Resolución N° 484 de 2017, mediante la cual fueron modificadas las que se anexaron a la Resolución 533 de 2015.

Para tal efecto, la entidad concedente que haya suscrito el contrato de administración, mantenimiento y aprovechamiento económico del espacio público, que para efectos contables cumple las condiciones necesarias para clasificarlo como contrato de concesión,

reconocerá un pasivo diferido por el valor de la mejora o rehabilitación del activo existente, ajustado por cualquier otra contraprestación (por ejemplo, efectivo) de la concedente al concesionario, o de este a la concedente.

En tal caso, el mejoramiento o rehabilitación se reconocerá por el costo, esto es, por los valores directamente atribuibles a la mejora o rehabilitación del activo para que pueda operar de la forma prevista, incluyendo el margen del concesionario por tales conceptos, de conformidad con los términos del acuerdo. Para el reconocimiento de los activos en concesión, cuya vida útil sea inferior al plazo del acuerdo de concesión, no será obligatorio cuando se trate de una participación residual poco significativa en el activo al final del plazo del acuerdo de concesión.

Cuando la entidad Distrital correspondiente obtenga del aprovechador un pago por la cesión del activo en desarrollo de un contrato de administración, mantenimiento y aprovechamiento económico del espacio público, debitará en la subcuenta 132303-Derechos por cobrar al concesionario, de la cuenta 1323-ACUERDOS DE CONCESIÓN y un crédito en la subcuenta 480901-Derechos de explotación a favor del concedente de la cuenta 4809-ACUERDOS DE CONCESIÓN.

Ahora bien, cuando se trate de contratos de aprovechamiento económico del espacio público de carácter esporádico o transitorio, del cual no se obtienen el mejoramiento o rehabilitación del espacio público existente, la entidad reconocerá el ingreso percibido mediante un crédito en la subcuenta 480827-Aprovechamientos de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Ver otros conceptos relacionados en esta clasificación:

Concepto No. 20182000046191 del 12-09-2018

20182000066161 del 19-12-2018

20182000062991 del 05-12-2018

3.33 CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS

No se profirió doctrina sobre este acápite.

3.34 COSTO DE VENTAS DE BIENES

Ver otros conceptos relacionados en esta clasificación:

Concepto No. 20182000034161 del 10-07-2018

20182000041201 del 21-08-2018

3.35 COSTO DE VENTAS DE SERVICIOS

Ver otros conceptos relacionados en esta clasificación:

Concepto No. 20182000023461 del 17-04-2018

20182000020641 del 16-03-2018

20182000034161 del 10-07-2018

20182000076251 del 26-12-2018

3.36 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - BIENES

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación:

Concepto No. 20182000033991 del 10-07-2018

3.37 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - SERVICIOS DE SALUD

No se profirió doctrina sobre este acápite.

3.38 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - SERVICIOS DE TRANSPORTE

No se profirió doctrina sobre este acápite.

3.39 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - SERVICIOS PÚBLICOS

No se profirió doctrina sobre este acápite.

3.40 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN -SERVICIOS HOTELEROS

No se profirió doctrina sobre este acápite.

3.41 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - OTROS SERVICIOS

No se profirió doctrina sobre este acápite.

3.42 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - ACTIVOS CONTINGENTES**CONCEPTO No. 20182000037131 DEL 31-07-2018**

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Provisiones
	SUBTEMAS	Reconocimiento del pago de derechos por servidumbres en predios de un tercero, y la de demanda interpuesta por la Empresa reclamando los derechos de la servidumbre.

Doctora
GLORIA INÉS VALENCIA ARANGO
Contadora Pública
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el 2018550002647-2 de 22 de junio de 2018, en la cual formula la siguiente consulta:

“Una Empresa de Servicios Públicos (E.S.P), con aproximadamente el 60% de participación patrimonial del Estado Colombiano, producto de su gestión misional debe recurrir a la figura de SERVIDUMBRE, para lo cual paga al (los) propietario (s) de cada uno de los inmuebles o predios, un valor determinado por sus funcionarios, no obstante, en cumplimiento de la normatividad vigente, la E.S.P. demanda para que el juzgado falle los derechos de servidumbre respectiva y determine, si es el caso, el valor correcto de este derecho.

Dado lo anterior, la E.S.P. contabiliza el monto de la demanda, aun sin fallo, como un valor cierto debitando la cuenta 1970 “Intangibles” contra un crédito en la cuenta 2710 “Provisión para contingencias”. Es así como, a diciembre 31 de 2017, en la cuenta 1970(...) “Servidumbres Provisionadas” fueron contabilizados los procesos clasificados como probables según criterio del abogado.

Los costos capitalizados por reclamaciones, corresponden a costos asociados a la formación del activo intangible (si desde el momento inicial se logra acuerdo con el propietario del

predio, aumenta la inversión del proyecto) que por alguna razón no fueron facturados en su momento y que luego de un proceso de reclamación se califica como probable la posibilidad de tenerlos que desembolsar. No incluye gastos financieros, ni administrativos.

Dicha decisión se basa en el Concepto 20122000025701 de septiembre 12 de 2012 emitido por la CGN, en respuesta a la solicitud realizada para que se conceptúe sobre el reconocimiento contable de la provisión derivada de los procesos judiciales en contra de la entidad interpuestos por los proveedores que reclaman un mayor valor de las obras, (...)

Sin embargo, es importante aclarar que:

a. Las servidumbres son derechos obtenidos para la utilización de una faja de terreno, lo que implica restricciones en el uso del terreno por parte del dueño y autorizaciones al demandante para realizar operaciones de construcción, operación y mantenimiento. Este tipo de intangibles son derechos permanentes cuyo plazo de utilización es indefinido, es así como el demandante tiene la posibilidad de realizar sus actividades en el predio objeto de la servidumbre.

(...)

De acuerdo con lo anterior, se solicita su concepto sobre la forma cómo se deben contabilizar las SERVIDUMBRES cuando:

1. la E.S.P. determina el valor del derecho de Servidumbre, valor que paga efectivamente al propietario del predio.
2. se presenta la demanda ante el juzgado respectivo para que éste falle los derechos de servidumbre respectiva y determine, si es el caso, el valor correcto de este derecho.
3. El juzgado falla el proceso de la servidumbre.”

Mediante correo electrónico, la consultante aclaró lo siguiente:

“De conformidad con la normatividad vigente, la entidad debe presentar ante un juzgado la solicitud de declaratoria de servidumbre del predio (que es lo que contabiliza como demanda o provisión servidumbre en la cuenta 1970), esto con el fin de legalizar el uso de dicho predio. En ese proceso el juez determina si el monto pagado por la entidad al propietario del predio, fue el adecuado y justo, y en caso contrario establece el valor y los intereses sobre la diferencia entre lo pagado inicialmente y el valor adecuado.”(Subrayado fuera de texto)

En los siguientes términos se resuelve la consulta

CONSIDERACIONES

Los artículos 1° y 2° de la Resolución N°156 del 29 de mayo de 2018 “Por la cual se modifica la Resolución 354 de 2007, que adoptó el Régimen de Contabilidad Pública, estableció su conformación y definió su ámbito de aplicación”, señalan lo siguiente:

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

ARTICULO 2°. Modificar el artículo 5° de la Resolución 354 de 2007, el cual quedará así:

ARTÍCULO 5°. Ámbito de aplicación. El Régimen de Contabilidad Pública debe ser aplicado por:

(...)

“6) Las empresas de servicios públicos domiciliarios cuya naturaleza jurídica corresponda a empresas oficiales y las mixtas en las que la participación del sector público sea igual o superior al cincuenta por ciento (50%) del capital social; (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el Marco Conceptual para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, se definen 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 del texto)

Por su parte, 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, 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.” (Subrayado fuera de texto)

Además, sobre el reconocimiento contable del valor del derecho a la Servidumbre que la empresa paga al propietario del predio, la CGN expidió el concepto radicado con el N° 20182000027441 del 16 de mayo, dirigido a la Doctora Clara Inés Sanabria Báez, de la Contraloría General de Caldas el cual en las conclusiones, señalo lo siguiente:

(...)

“2. Reconocimiento contable del derecho a la servidumbre

Respecto de la servidumbre pagada por la Empresa, es necesario precisar que mediante la Resolución N° 466 de 2016, la CGN 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.

Así las cosas, considerando que el pago realizado por la Empresa para tener el derecho a la servidumbre constituiría una erogación directamente atribuible a la construcción de una red de distribución del servicio de acueducto y alcantarillado para que esta se encuentre en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la administración de la empresa, el pago realizado como compensación por la constitución de la servidumbre constituye un mayor valor de las obras civiles que serán ordenadas para disponer de un activo que será utilizado para la prestación del servicio público a su cargo.

Ahora bien, dado que el pago por el derecho a la servidumbre se realiza antes de iniciar la construcción de las redes que se pretenden ejecutar, la Empresa deberá reconocer ese hecho económico mediante un débito en la subcuenta que corresponda a la naturaleza de la red que se pretende construir de la cuenta 1650 REDES, LÍNEAS Y CABLES, y revelar tal situación en las notas a los estados contables.”

De otra parte, el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, y se modifica el Catálogo General de Cuentas de dicho Marco Normativo, expedido mediante la Resolución N°310 de 2017, dispone lo siguiente:

“Los procesos judiciales, los arbitrajes y las conciliaciones extrajudiciales pueden constituirse en derechos u obligaciones dependiendo de si estos son a favor o en contra de la empresa.

I. RECONOCIMIENTO DE DERECHOS Y REVELACIÓN DE ACTIVOS CONTINGENTES

1.1 Admisión de las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales la admisión de las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales interpuestas por la empresa en contra de un tercero se revelarán como activo contingente.

Adicionalmente, en la medida en que pueda hacerse una medición del activo contingente, este se registrará debitando las subcuentas que identifican el tipo de proceso de la cuenta

8120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS y acreditando la subcuenta 890506-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 8905-ACTIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR), Para tal efecto, la medición corresponderá a la mejor estimación del valor que la empresa podría llegar a cobrar al culminar el proceso de manera favorable para la empresa. (Subrayado fuera de texto)

El activo contingente se ajustará cuando la empresa obtenga nueva información acerca del proceso o, como mínimo, al final del periodo contable, con el fin de asegurar que su evolución se refleje apropiadamente en los estados financieros de la empresa.

1.2 Sentencia en firme, laudo arbitral definitivo o acta de conciliación extrajudicial Con la sentencia en firme a favor de la empresa, o con base en el laudo arbitral definitivo o en el acta de conciliación extrajudicial, se registrará el derecho y el ingreso, afectando las subcuentas correspondientes. Simultáneamente, se ajustarán los saldos registrados en las cuentas de orden, debitando la subcuenta 890506-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 8905-ACTIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR) y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 8120-UTIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS.

Cuando la sentencia en firme laudo arbitral definitivo o acta de conciliación extrajudicial, deniegue las pretensiones demandadas por la empresa, se ajustarán los saldos registrados en las cuentas de orden, debitando la subcuenta 890506-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 8905-ACTIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR) y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 8120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS.

1.3 Recaudo de los derechos originados en sentencias judiciales, laudos arbitrales o actas de conciliación extrajudicial Con el recaudo del valor establecido en la sentencia en firme, Jaudo arbitral definitivo o acta de conciliación extrajudicial, la empresa debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta que identifique el respectivo derecho.”

CONCLUSIONES

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

En primer lugar, dado que la consulta hace referencia a que la empresa efectúa los registros contables basándose en un concepto expedido por la CGN en el año 2012 y el Catálogo General de cuentas del Régimen de Contabilidad Pública RCP expedido en el 2007, es necesario precisar que tratándose de una Empresas de Servicios Públicos Domiciliarios con

participación patrimonial del 60% por parte del Estado, le corresponde aplicar el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera y 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, razón por la cual la Empresa objeto de la consulta no puede estar aplicando el Régimen de Contabilidad Pública precedente ni tomando como referencia la doctrina contable pública expedida con base en una regulación contable que cambió sustancialmente mediante la expedición del mencionado marco normativo.

Es pertinente precisar que de conformidad con el concepto 20182000027441 expedido por la CGN y aplicable al caso consultado, una servidumbre 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.

Por tanto, una vez se admita la demanda, teniendo en cuenta que existe una pretensión declarativa y la solicitud ante el juez para que determine si existe una obligación adicional a la contraída contractualmente a cargo de la empresa, los registros contables, son:

1) Pretensión declarativa

En este caso la pretensión no tiene carácter pecuniario, lo que se busca es la declaratoria del derecho real de servidumbre a favor del demandante, por tanto, no habrá lugar a reconocimiento contable por cuanto de ello no se deriva un hecho económico.

2) Determinación de la obligación

Es preciso aclarar que en el momento en que la Empresa interpone la demanda no hay lugar al registro de un pasivo contingente ni de una provisión por cuanto no hay una pretensión cuantificada de los terceros, y solamente se está a la espera que la instancia judicial determine un nuevo valor, circunstancia bajo la cual no se cuenta con un parámetro cierto que permita cuantificar una modificación al valor estipulado contractualmente.

Por tanto, si en el momento en que se emita el fallo el juez determina que la Empresa debe pagar un mayor valor al pactado inicialmente con el propietario del predio sirviente, habrá lugar a reconocer la obligación como un mayor valor del activo si corresponde a una erogación directamente atribuible a la construcción de un bien, según se estableció en el concepto 20182000027441 mencionado en el numeral 1 de estas conclusiones y correlativamente el registro de una obligación real, en cuanto se afecten los importes

causados con anterioridad al fallo; de ahí en adelante, se deberá registrar normalmente el impacto en el activo y el reconocimiento del pasivo respectivo, por el valor que mensualmente se vaya causando.

Ahora bien, en caso que la servidumbre no esté asociada a la construcción de un activo, el mayor valor de la servidumbre que afecte el tiempo transcurrido hasta el momento del fallo, deberá reconocerse el respectivo gasto o costo, según corresponda, y el pasivo pertinente, en cuanto correspondan al mismo período contable de su reconocimiento. Para el futuro, deberá reconocerse como gasto o costo, según corresponda, el importe total incluyendo el mayor valor determinado por el fallo judicial y el respectivo pasivo, en la medida en que estos se vayan causando mensualmente.

3.43 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DEUDORAS FISCALES

No se profirió doctrina sobre este acápite.

3.44 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DEUDORAS DE CONTROL

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación:
Concepto No. 20182000020101 del 12-03-2018

3.45 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - PASIVOS CONTINGENTES

Ver otros conceptos relacionados en esta clasificación:
Concepto No. 20182000001901 del 02-02-2018
20182000020041 del 12-03-2018
20182000024411 del 20-04-2018
20182000026431 del 04-05-2018
20182000050051 del 27-09-2018

3.46 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - ACREEDORAS FISCALES

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación:
Concepto No. 20182300064911 del 26-12-2018

3.47 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - ACREEDORAS DE CONTROL

Ver otros conceptos relacionados en esta clasificación:

Concepto No. 20182000000971 del 24-01-2018

20182000020101 del 12-03-2018

3.48 ASUNTOS NO CONTEMPLADOS EN UNA CLASIFICACIÓN ESPECÍFICA

CONCEPTO No. 20182000000371 DEL 12-01-2018

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	Contratación de servicios externos para Saneamiento Contable

Doctor
BORIS ESTRADA
Contador
Hospital San Antonio de Mitú
Mitú - Vaupés

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2017550005339-2, del 12 de diciembre de 2017, mediante la cual consulta lo siguiente:

“puede una entidad pública contratar un servicio externo para la realización saneamiento contable que trata la ley 1819 de 2016.”

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

CONSIDERACIONES

La Ley N° 1739 del 23 diciembre de 2014, por medio de la cual se modifica el Estatuto Tributario, la Ley 1607 de 2012, se crean mecanismos de lucha contra la evasión y se dictan otras disposiciones, prescribe:

“ARTÍCULO 59. DEPURACIÓN CONTABLE. Modificado por el art. 261, Ley 1753 de 2015. Las entidades públicas adelantarán, en un plazo de cuatro (4) años contados a partir de la vigencia de la presente ley, las gestiones administrativas necesarias para depurar la información contable de las obligaciones, de manera que en los estados financieros se revele en forma fidedigna la realidad económica, financiera y patrimonial de la entidad”

A su vez, la Ley N° 1753 del 9 de junio de 2015, Por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2014-2018 “Todos por un nuevo país”, instaura:

“ARTÍCULO 261. DEPURACIÓN CONTABLE. Modifíquese el artículo 59 de la Ley 1739 de 2014. Depuración contable. La Unidad Administrativa Especial - Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN, adelantará, en un plazo máximo de cuatro (4) años contados a partir de la vigencia de la presente ley, las gestiones administrativas necesarias para depurar la información contable, de manera que en los estados financieros se revele en forma fidedigna la realidad económica, financiera y patrimonial de la entidad”

Asimismo, la Ley N° 1819 del 29 de diciembre de 2016, por medio de la cual se adopta una Reforma Tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, establece:

“ARTÍCULO 355. SANEAMIENTO CONTABLE. 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” (subrayado fuera del texto).

Por su parte, la Resolución N° 193 del 5 de mayo de 2016, emitida por la CGN, incorpora en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, modificada a través de la Resolución N° 693 de diciembre de 2016, dispone:

“Artículo 1°.Incorpórese, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, con el fin de medir la efectividad de las acciones mínimas de control que deben realizar los responsables de la información financiera de las entidades públicas y garantizar, razonablemente, la producción de información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel, definidas en el marco conceptual del marco normativo que le sea aplicable a la entidad, de acuerdo con lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública.

El Procedimiento para la evaluación del control interno contable quedará como se indica en el anexo de la presente resolución.

Artículo 2º. El Procedimiento para la evaluación del control interno contable debe ser aplicado por las entidades incluidas en el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública, de conformidad con lo dispuesto en la Resolución 354 de 2007 y en las demás normas que la modifiquen o sustituyan.

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 4º. Los responsables del informe anual de evaluación del control interno contable son el representante legal y el Jefe de la Oficina de Control Interno, o quien haga sus veces.

Artículo 5º. (Modificado). * **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. Así mismo, 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 (...)" (Subrayados fuera del texto)

Asimismo, el Procedimiento para la evaluación del Control interno contable, anexo a la Resolución N° 193 de 2016, determina:

“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 del texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo expuesto, se concluye en primer lugar, que la Ley N° 1819 de 2016, hace referencia al proceso de depuración contable que deben realizar las entidades territoriales, constituidas según el artículo 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. Al ser de aplicación por parte de las entidades territoriales, no podrá ser aplicado por las Empresas Industriales y Comerciales del Estado que les aplica la Normatividad contable agregada al RCP con la Resolución N° 414 y sus modificaciones.

En consecuencia el proceso que deben desarrollar permanentemente las Empresas, en aspectos relacionados con la depuración contable, debe adelantarse con base en lo dispuesto en el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los procedimientos transversales del Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución N° 193 de 2016.

En segundo lugar, con relación a la pregunta si se puede contratar servicios externos, al respecto me permito manifestarle la Normativa expedida por la Contaduría General de la Nación no está orientada a viabilizar o no contratación con personal externo. Esto una decisión que le compete cada entidad pública, para lo cual deberá atemperarse a la regulación de orden superior que en materia de contratación le sea aplicable.

CONCEPTO No. 20182000001321 DEL 26-01-2018

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	Plazo para culminar el proceso de depuración contable permanente y sostenibilidad por parte de las Empresas bajo el ámbito de la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones Normatividad existente sobre depuración contable permanente y sostenibilidad, para las Empresas bajo el ámbito de la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones

Doctora

MARIA ELENA AGUDELO BERRIO

Profesional universitario

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

751

Contraloría Municipal de Pereira
Pereira -Risaralda

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550000132-2, del día 29 de diciembre de 2017, en la cual se señala:

“El artículo 355 de la Ley 1819 de 2016 determina que las entidades territoriales deberán adelantar el proceso de depuración contable y que el término para tal actividad será de los (2) años, a partir de la vigencia de la citada ley; igualmente señala que el cumplimiento de esta obligación será verificado por las Contralorías Territoriales.

Teniendo en cuenta que la norma en comento establece que su aplicación será para las ENTIDADES TERRITORIALES, deseamos conocer para el caso de las empresas de economía mixta, las industriales y comerciales del estado y las demás que se rigen por las normas de la Contaduría General de la Nación y que son clasificadas en la categoría de “Empresas” a quienes les aplica la Resolución 414 de 2014; cual es el plazo para culminar este proceso.

Asimismo, si existe una normatividad diferente a lo previsto en los numerales 3.1 “Depuración Contable permanente y sostenibilidad” de la Resolución 357 de 2008, y 3.2.15 “Depuración contable permanente y sostenible”, de la Resolución 193 de 2016 expedida por ustedes, que deban aplicar las Empresas, para dar cumplimiento a esta actividad.”

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

CONSIDERACIONES

La Constitución Política de Colombia, decreta en el siguiente artículo:

“Artículo 286. Son entidades territoriales los departamentos, los distritos, los municipios y los territorios indígenas. 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.”

Así mismo, el artículo 355 de la Ley N° 1819 del 29 de diciembre de 2016 emitida por el Congreso de Colombia, decreta:

“ARTÍCULO 355. SANEAMIENTO CONTABLE. 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.” (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, la Ley N° 1739 del 23 diciembre de 2014, emitida por el Congreso de Colombia, decreta en el siguiente artículo:

“ARTÍCULO 59. DEPURACIÓN CONTABLE. <Artículo modificado por el artículo 261 de la Ley 1753 de 2015. El nuevo texto es el siguiente:> La Unidad Administrativa Especial - Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) adelantará, en un plazo máximo de cuatro (4) años contados a partir de la vigencia de la presente ley, las gestiones administrativas necesarias para depurar la información contable, de manera que en los estados financieros se revele en forma fidedigna la realidad económica, financiera y patrimonial de la entidad...” (Subrayados fuera de texto)

Igualmente, la Ley N° 1753 del 9 de junio de 2015, emitida por el Congreso de Colombia, decreta:

“ARTÍCULO 261. DEPURACIÓN CONTABLE. Modifíquese el artículo 59 de la Ley 1739 de 2014. Depuración contable. La Unidad Administrativa Especial - Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) adelantará, en un plazo máximo de cuatro (4) años contados a partir de la vigencia de la presente ley, las gestiones administrativas necesarias para depurar la información contable, de manera que en los estados financieros se revele en forma fidedigna la realidad económica, financiera y patrimonial de la entidad...” (Subrayados fuera de texto)

El artículo 5° de la Resolución N° 107 del 30 de marzo de 2017, de la CGN por la cual se regula el tratamiento contable que las entidades territoriales debe 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, establece:

“ARTÍCULO 5°. Las entidades territoriales, en los términos del artículo 286 de la Constitución Política, que deban realizar el proceso de depuración contable a que se refiere el artículo 355 de la Ley 1819 de 2016, aplicarán el siguiente procedimiento...”

Por otro lado, la Resolución N° 357 del 2008 de la CGN en su anexo establece:

“3. PROCEDIMIENTOS DE CONTROL INTERNO CONTABLE

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

3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad.

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

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

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

La Resolución N° 193 del 5 de mayo de 2016, emitida por la CGN, incorpora en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable. Describe:

“ARTÍCULO 1º. incorpórese, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, con el fin de medir la efectividad de las acciones mínimas de control que deben realizar los responsables de la información financiera de las entidades públicas y garantizar, razonablemente, la producción de información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel, definidas en el marco conceptual del marco normativo que le sea aplicable a la entidad, de acuerdo con lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública. El Procedimiento para la evaluación del control interno contable quedará como se indica en el anexo de la presente resolución.

ARTÍCULO 2º. el Procedimiento para la evaluación del control interno contable debe ser aplicado por las entidades incluidas en el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública, de

conformidad con lo dispuesto en la Resolución 354 de 2007 y en las demás normas que la modifiquen o sustituyan.

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 4º. los responsables del informe anual de evaluación del control interno contable son el representante legal y el Jefe de la Oficina de Control Interno, o quien haga sus veces.

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. Así mismo, 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 de texto).

Entidades de gobierno. Las entidades de gobierno bajo el ámbito de la Resolución 533 de 2015, y sus modificaciones, implementarán el procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a esta resolución, entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2017. De igual manera, presentarán el primer informe anual de evaluación del control interno contable, de acuerdo con este procedimiento, en el año 2018, en la fecha que defina la Contaduría General de la Nación. El informe anual de evaluación del control interno contable del año 2016 deberá ser reportado en el año 2017, de acuerdo con lo dispuesto en la Resolución 357 de 2008. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Igualmente, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP), mediante la Resolución N° 193 de 2016, establece en los siguientes numerales:

“3 GESTIÓN DEL RIESGO CONTABLE

(...)

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

(...)

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.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

En atención a las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar que la Ley 1819 de 2016, hace referencia al proceso de depuración contable que deben realizar las entidades territoriales, es decir, los departamentos, los distritos, los municipios y los territorios indígenas, según lo indica el artículo 286 de la Constitución Política de Colombia; en tal sentido la Resolución 107 de 2017 expedida por la CGN en uso de sus competencias legales, aplica únicamente a estas entidades territoriales.

Considerando que en términos generales a las Empresas Industriales y Comerciales del Estado les aplica la Normatividad contable incorporada al Régimen de Contabilidad Pública con la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, y en algunos casos la regulación a que se refiere la Resolución N° 037 de 2017 la cual derogó la Resolución 743 de 2013, y dado que el ámbito del artículo 355 de la Ley 1819 de 2016 hace referencia taxativamente a las entidades territoriales, no es viable aplicar ésta, ni la Resolución 107 de 2017 expedida por la CGN, a las Empresas, incluidas dentro del ámbito de la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones.

Como consecuencia de ello, el proceso que deben desarrollar permanentemente la Empresas, en aspectos relacionados con la depuración contable permanente y sostenible, corresponde a lo dispuesto en el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, incorporado en los procedimientos transversales del Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución N° 193 de 2016, a fin de presentar el informe de evaluación del control interno contable, en las fechas y condiciones que defina la Contaduría General de la Nación.

CONCEPTO No. 20182000002361 DEL 07-02-2018

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 de pasivo reconocido en cuentas por pagar en el ESFA, el cual se debió corregir en periodos anteriores.

Doctora

IRMA LÓPEZ HENAO

Contadora

E.S.P. Empresa de Servicios Públicos Domiciliarios de Dosquebradas - SERVICIUDAD E.S.P.
Dosquebradas - Risaralda

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550005512-2, del día 22 de diciembre de 2017, en la cual indica:

“En el año 2015 la firma Grant Thornton quien fue contratada por ServiCiudad para elaboración del Estado de Situación Financiera de Apertura “ESFA” reconoció un pasivo por concepto del CMI que correspondía a las Inversiones no ejecutadas durante los años 2004 a 2014, de acuerdo al cálculo preliminar suministrado por el área comercial a julio de 2015 por lo tanto, los asesores de la firma reconocieron la obligación de acuerdo a la norma para reconocimiento de pasivos (...)

El 9 de diciembre del año 2015 la CRA emitió la resolución 735 la cual modifica, aclara y adiciona la 688, permitiendo a las empresas de servicios públicos modificaciones en las tarifas por grave error de cálculo, la cual fue acatada por la empresa para efectuar los nuevos cálculos, y entregar en el 2016 la Autodeclaración de las inversiones ejecutadas del

año 2004 al 2014 y la cual se realizó de acuerdo a esta resolución según el Párrafo 4 pagina 39 numeral. “ii) Con una valoración técnica, realizada según lo establecido en el ANEXO IV de la presente metodología tarifaria, expresada en pesos de diciembre de 2014, con base en las condiciones de vida útil y método de depreciación utilizados en la vigencia de las tarifas de la Resolución 287 de 2004. A partir de la fecha de aplicación de las tarifas resultantes de la presente resolución, el cálculo de la rentabilidad se realizará con base en la tasa de descuento, vidas útiles y método de depreciación lineal del presente marco tarifario”

Para cumplir tal objetivo Serviciudad contrató en el año 2016 a un profesional experto en el Tema de Tarifas y así realizar de la manera más idónea la AUTODECLARACION de las Inversiones según “ANEXO III METODOLOGÍA PARA REALIZAR LA AUTODECLARACIÓN DE LAS INVERSIONES PLANEADAS Y EJECUTADAS INCLUIDAS EN LOS PLANES DE INVERSIÓN DE LOS ESTUDIOS DE COSTOS ESTABLECIDOS CON BASE EN LA RESOLUCIÓN CRA 287 DE 2004.” (...)

La Empresa tuvo en cuenta la Ejecución de proyectos subida al SUI desde el año 2006 al 30 de junio de 2016, según el numeral ii pagina 102 ANEXO III de la resolución 735 y utilizó la información de la valoración de activos realizada por la empresa de acuerdo al numeral i del ANEXO III para los años 2004 y 2005.

El valor que fue reconocido como pasivo en el ESFA, lo realizaron teniendo en cuenta el valor en libros de los activos bajo PCGA, por lo tanto, el cálculo arrojó un valor, el cual la empresa debía devolver a los usuarios en un futuro vía tarifa, y en el momento del reconocimiento aun la CRA no había expedido la resolución 735 (diciembre 9 de 2015).

Con la nueva metodología utilizada mediante la valoración técnica permitida por la CRA, el cálculo arroja un valor positivo lo cual significa que la Empresa no tiene que desembolsar vía tarifa el valor del pasivo reconocido por este concepto. Como se debe dar de baja el pasivo que fue reconocido en el ESFA? (...)

O se debe tratar como errores de periodos anteriores.”

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

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014, 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. (...)

4.1.2 Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos que pretende representar además de representar los hechos relevantes. Para ser una representación fiel, una descripción debe ser completa, neutral y estar libre de error. (...)

6.1.2 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 a reconocimiento de pasivo. (...)

La cancelación de una obligación presente implica que la empresa entrega unos recursos que llevan incorporados beneficios económicos. La extinción de una obligación presente puede llevarse a cabo de varias maneras, entre otras, a través de pago en efectivo, transferencia o traslado de otros activos; prestación de servicios; sustitución de esa obligación por otra; conversión de la obligación en patrimonio; y prescripciones de acuerdo con la normatividad sobre la materia.” (Subrayado fuera de texto)

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 y sus modificaciones, en el Capítulo II. Pasivos, señala:

“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. (...)

3.5. Baja en cuentas

6. 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.

7. 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 de texto)

Por su parte, las anteriores normas en el Capítulo VI. Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, indican:

"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 inmatrimales 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)

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 las siguientes cuentas:

“3225 - RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de ser absorbido.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de la pérdida o 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 la utilidad o excedente del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su distribución.
- 2- El valor de la pérdida o déficit absorbido 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

De acuerdo a las consideraciones expuestas anteriormente, la Entidad debe tratar la situación descrita como corrección de errores de periodos anteriores, de acuerdo al Marco Normativo de la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, puesto que corresponde a información no reconocida por errores aritméticos de acuerdo a la aplicación de la Resolución N° 735 del 9 de diciembre de 2015. Para ello, la Entidad deberá realizar la corrección en el periodo actual, debitando la subcuenta correspondiente al pasivo reconocido por concepto del CMI, y acreditando 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, para el caso de errores de periodos anteriores.

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 no materiales, no se requerirá su reexpresión retroactiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes.

CONCEPTO No. 2018200003011 DEL 12-02-2018

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	Funcionario responsable de efectuar las conciliaciones bancarias en la Entidad

Doctor
LUIS FERNANDO SUREZ ARANGO
Jefe de Control Interno
Hospital la Candelaria E.S.E
El Banco - Magdalena

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550000343-2, del 31 de enero de 2018, mediante la cual consulta lo siguiente:

“...En una E.S.E quien es el funcionario responsable de efectuar las conciliaciones bancarias, el Profesional Universitario Contador o el Profesional Universitario Tesorero? (...)”

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 3º de la Ley 87 de 1993 establece que el Sistema de Control Interno forma parte integrante de los sistemas contables, financieros, de planeación, de información y operacionales de la respectiva entidad.

Ahora bien, el literal k) del artículo 3º de la Ley 298 de 1996 le asigna al Contador General de la Nación, entre otras funciones, la de “Diseñar, implantar y establecer políticas de Control Interno, conforme a la Ley” (Subrayado fuera del texto).

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 Nº 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, el cual establece lo siguiente:

“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. (...)

3.2.14 Análisis, verificación y conciliación de información

Debe realizarse permanentemente el análisis de la información contable registrada en las diferentes subcuentas, a fin de contrastarla y ajustarla, si a ello hubiere lugar, con las fuentes de datos que provienen de aquellas dependencias que generan información relativa a bancos, inversiones, nómina, rentas o cuentas por cobrar, deuda pública, propiedad, planta y equipo, entre otros. (...)

En todos los casos, deberá dejarse evidencia, en papeles de trabajo, de los análisis y conciliaciones de cuentas que sirvieron de soporte a los ajustes realizados. De igual forma, se deberán implementar los procedimientos que sean necesarios para la elaboración periódica de conciliaciones de forma que el proceso conciliatorio haga posible un seguimiento de las partidas generadoras de diferencias entre los documentos soporte y los libros de contabilidad. (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con los numerales 3.2.4 Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones y 3.2.14. Análisis, verificación y conciliación de la información, del Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, expedido mediante la Resolución 193 de 2016, corresponde a la administración de cada organismo público, determinar quién debe ocuparse de la ejecución de actividades tales como las conciliaciones bancarias, atendiendo las condiciones particulares, la estructura orgánica y recursos disponibles en la entidad.

CONCEPTO No. 20182000002961 DEL 12-02-2018

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	Normas para la actualización del Manual de Almacén e Inventarios

Doctor
HENRY PÁEZ MÉNDEZ
Abogado Jurídica
Empresa de Acueducto y Alcantarillado EMPOAGUAS E.P.S
San José - Guaviare

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550000011-2, del 03 de enero de 2018, mediante la cual consulta lo siguiente:

“...En relación con la actualización del Manual de Almacén e Inventarios de una empresa Industrial y comercial del estado, se consulta lo siguiente:

¿Cuáles son las normas aplicables para la regulación de los procedimientos administrativos y contables de gestión, manejo, custodia, conservación, administración, protección, recibo, registro, traslado y salida definitiva de los bienes de propiedad y/o a cargo de una empresa industrial y comercial del estado de orden municipal?...”

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

CONSIDERACIONES

La Constitución Política de Colombia, en su artículo 209 y 269, señala:

“Artículo 209. ...Las autoridades administrativas deben coordinar sus actuaciones para el adecuado cumplimiento de los fines del Estado. La administración pública, en todos sus órdenes, tendrá un control interno que se ejercerá en los términos que señale la ley.

Artículo 269. En las entidades públicas, las autoridades correspondientes están obligadas a diseñar y aplicar, según la naturaleza de sus funciones, métodos y procedimientos de control interno, de conformidad con lo que disponga la ley, la cual podrá establecer excepciones y autorizar la contratación de dichos servicios con empresas privadas colombianas”. (Subrayado fuera de texto)

Asimismo, 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.

Adicional, 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 3º de la Ley 87 de 1993 establece que el Sistema de Control Interno forma parte integrante de los sistemas contables, financieros, de planeación, de información y operacionales de la respectiva entidad.

Ahora bien, el literal k) del artículo 3º de la Ley 298 de 1996 le asigna al Contador General de la Nación, entre otras funciones, la de “Diseñar, implantar y establecer políticas de Control Interno, conforme a la Ley” (Subrayado fuera del texto).

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 incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, el cual establece lo siguiente:

“3.2.4 Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

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

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros. (...) También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos." (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, de acuerdo a las competencias legales y constitucionales, establecidas en el artículo 354 de la Constitución Política y al artículo 4° de la ley N° 298 de 1996, la Contaduría General de la Nación, no es competente para conceptuar sobre temas que no están relacionados con la interpretación de la Normativa Contable Pública.

De conformidad con los numerales 3.2.4 Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones y 3.2.14. Análisis, verificación y conciliación de la información, del Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, expedido mediante la Resolución 193 de 2016, corresponde a la administración de cada organismo público, determinar quién debe ocuparse de la ejecución de actividades tales como el manejo de inventarios, atendiendo las condiciones particulares, la estructura orgánica y recursos disponibles en la entidad

CONCEPTO No. 20182000005011 DEL 20-02-2018

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	Alcance de la expresión construcción de información financiera. Contabilidad simultanea para la vigencia 2015 y para el ESFA. Obligatoriedad de llevar libros auxiliares.

Doctora

RONALD ELÍAS SUÁREZ ÁLVAREZ

Jefe Nacional de Contabilidad e Impuestos

Servicios Postales Nacionales S.A
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550000177-2, del día 12 de enero de 2018, en la cual se señala:

“1. Teniendo en cuenta lo establecido en el Decreto 3022 de 2013 en su artículo 3, numeral 4 indica lo siguiente: “Periodo de transición. Es el año anterior a la aplicación del nuevo marco técnico normativo durante el cual deberá llevarse la contabilidad para todo los efectos legales de acuerdo a la normatividad vigente al momento de la expedición del presente decreto y, simultáneamente, obtener información de acuerdo con el nuevo marco normativo de información financiera, con el fin de permitir la construcción de información financiera que pueda ser utilizada para fines comparativos en los estados financieros en los que se aplique por primera vez el nuevo marco técnico normativo. En el caso de la aplicación del nuevo marco técnico normativo con corte al 31 de diciembre de 2016, este periodo iniciará el 1º de enero de 2015 y terminará el 31 de diciembre de 2015. Esta información financiera no será puesta en conocimiento público ni tendrá efectos legales en dicho momento”. (Subrayado propio).

2. Con referencia a lo anterior, y dando cumplimiento al nuevo marco normativo de la Resolución 414 de 2014 y su Instructivo 002 de 2014; la Entidad procede a la construcción de los saldos a 31 de diciembre de 2015, con el fin de que los mismos sean comparables y razonable con el nuevo marco normativo.

3. Para la vigencia 2015, la información contable no se encuentra incluida dentro del aplicativo SEVEN ERP., debido a que se trataba del periodo de transición; en el cual, según el marco normativo de la Resolución 414 de 2014, las empresas seguían utilizando el Plan General de Contabilidad Pública, manuales, procedimientos y doctrina contable pública, y que durante la vigencia 2015 “Periodo de transición”, paralelamente se preparaba la información según el nuevo marco a fin de obtener información financiera con propósitos comparativos.

4. Ante la situación planteada, los saldos del ESFA (Estado de Situación Financiera de Apertura) a 1º de enero de 2015 y los saldos a 31 de diciembre de 2015; se encuentran debidamente soportados, en hojas de cálculo (Excel), donde se puede evidenciar de manera clara y detallada el análisis de cada uno de los rubros a nivel de cuenta de Estado de Situación Financiera, dicho documento fue preparado en hojas de cálculo (Excel), con el fin de que se tuviera una fácil consulta, y comprensión, y de utilidad para la toma de decisiones

en lo correspondiente a reclasificaciones, eliminaciones o ajustes que fueron necesarios para la construcción del proceso de conversión.

5. Es de resaltar, que el análisis de cada uno de los rubros anteriormente citados, fueron analizados de acuerdo a lo establecido en la Resolución 414 de 2014, en lo correspondiente a la medición y reconocimiento; dando así, cumplimiento a los lineamientos establecidos en dicha resolución, obtenido certeza y razonabilidad de los saldos.

6. Es importante señalar que se cargó en el aplicativo ERP Seven saldos iniciales al 1 de enero de 2016, entendiéndose como “Periodo de Aplicación”; en el cual, la contabilidad se llevará bajo todos los efectos con el nuevo marco normativo; es decir, que desde el 1 de enero 2016, la Entidad si cumplió con lo establecido en el Marco Normativo para la implementación de la Resolución 414 de 2014.

Por las consideraciones anteriores, y teniendo en cuenta que la Entidad no realizó libros auxiliares en el aplicativo ERP Seven, debido a que se trataba de la elaboración y construcción del ESFA y al periodo de transición a 31 de diciembre de 2015, cuyo propósito era que la información contenida en los estados financieros fuese comparativa con la vigencia 2016.

Solicitamos nos aclaren cual es el alcance de la expresión “construcción de información financiera”, y si, la misma hace referencia a que se debía llevar una contabilidad simultanea para la vigencia 2015 y para el ESFA; así mismo, nos aclaren si este proceso requería llevar libros auxiliares dado que en los decretos 354 y 355 de 2007 ni el nuevo marco normativo establecido en la Resolución 525 de 2016 lo indican.”

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

CONSIDERACIONES

El Artículo 3 de la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, 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.

Periodo de preparación obligatoria. Es el comprendido entre la fecha de publicación de la presente resolución y el 31 de diciembre de 2014. En este periodo, 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.

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.

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.” (Subrayados fuera de texto)

Así mismo, 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, establece:

“El objetivo de la información financiera de las empresas es proporcionar información útil a los diferentes usuarios para que estos tomen decisiones de acuerdo con los intereses que tengan en la empresa.

(...)

La información financiera también cumple un objetivo importante cuando es utilizada como medio de prueba en procesos administrativos, fiscales, disciplinarios y penales; en este sentido, los entes correspondientes acuden a la información financiera como parte de la evidencia que respalda las decisiones adoptadas en dichos procesos.” (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, 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 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.

(...)

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.

(...)

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)

Igualmente, 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 se concluye lo siguiente:

Con la emisión 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, las empresas sujetas a éste ámbito de aplicación debieron atender en su momento el cronograma indicado en dicha resolución, el cual comprende un periodo de preparación obligatoria, transición y aplicación.

Así las cosas, durante el periodo de preparación obligatoria se debieron adelantar las gestiones necesarias para establecer las políticas aplicables así como los procedimientos para llevar a cabo la implementación del Marco Normativo; por su parte, durante el periodo de transición, Servicios Postales Nacionales S.A debió seguir llevando su contabilidad bajo el Régimen de Contabilidad Pública Precedente para todos los efectos legales, y simultáneamente debió estar aplicando las políticas, principios, normas y procedimientos contenidos en el Marco Normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, a las transacciones realizadas, de forma que la información generada y

estructurada mediante los estados financieros, permitiera su comparación con la información preparada durante el periodo de aplicación, al mismo tiempo que hubiese sido útil para la toma de decisiones, ejercer control y rendir cuentas.

Ahora bien, para garantizar la autenticidad, integridad y veracidad de la información generada durante el periodo de transición; la empresa debió documentar en su momento todas las transacciones, operaciones o hechos económicos a través de soportes, comprobantes y libros de contabilidad. Los libros de contabilidad son aquellos que sistematizan cronológicamente los hechos económicos que afectan las partidas de los estados financieros y se clasifican en libros principales y auxiliares. Así las cosas, la empresa debió definir los libros auxiliares que, como mínimo hubiese requerido, al ser Servicios Postales Nacionales S.A, el responsable de estructurar el sistema documental contable y de establecer los controles y procedimientos que permitan garantizar la tenencia, conservación y reproducción de la documentación contable.

Por otro lado, los documentos contables pueden conservarse impresos o en cualquier otro medio electrónico, magnético, óptico o similar, siempre que entre otros aspectos, garantice su reproducción exacta, sean accesibles para su posterior consulta y sean conservados en el formato en que se hayan generado; en efecto, Servicios Postales Nacionales S.A debe evaluar si una herramienta informática como Excel cumple con lo anteriormente señalado, de ser así, es válido soportar el Estado de Situación Financiera de Apertura en hojas de cálculo Excel.

CONCEPTO No. 20182000010431 DEL 23-02-2018

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	Metodología para elaboración y preparación del Estado de Flujo de Efectivo

Doctora

LUCY AMANDA ROMERO LARA

Profesional Especializado III

Sociedad de Activos Especiales S.A.S.

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Contaduría General de la Nación

*Régimen de
Contabilidad
Pública*

775

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550000554-2, del 12 de febrero de 2018, en la cual solicita lo siguiente:

“Para la Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, a las cuales les aplica la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, bajo que metodología deberá ser presentado el estado de Flujo de Efectivo”.

CONSIDERACIONES

Al respecto este despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:
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 modificatorias, sobre la presentación de estados financieros establece:

“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. (...)

1.3.5. 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. (...)

42. La empresa definirá la política para identificar el efectivo y los equivalentes al efectivo.

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”. (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

El Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, establece los criterios para la preparación y presentación de los estados financieros con propósito de información general, no obstante, 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, así como definir la metodología para la preparación de los mismos.

Así las cosas, la empresa deberá definir la metodología para la preparación del Estado de Flujo de Efectivo tomando como base los criterios definidos en la Norma para la presentación de estados financieros y revelaciones contenida en el Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, y apoyándose en la Guía de Aplicación N° 2, documento publicado en la página de la CGN, por la siguiente ruta: RCP/RCP en convergencia con NIIF-NICSP / Marco Normativo Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público / Guías de Aplicación

CONCEPTO No. 20182000017231 DEL 01-03-2018

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 intermedios e informes y reportes contables para propósitos especiales

Señora

LINA EVA SALINAS MORON

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550000517-2, del día 09 de febrero de 2018, mediante la cual indica que una Empresa

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

777

de Servicios Públicos bajo el ámbito de la Resolución N° 414 y modificatorios, al efectuar su proceso de convergencia y elaborar su información contable presentó una serie de inconsistencias entre los años 2014 al 2017.

En su consulta indica que el contador público entrante se posesiona el 13 de julio de 2017, detectando las inconsistencias e iniciando con el proceso de depuración y corrección de la información, el cual no ha finalizado a la fecha.

Así mismo, indica que a raíz de la presentación de un oficio por parte del revisor fiscal en el cual solicita a la gerencia los estados financieros con sus respectivos notas con corte a 30 de septiembre de 2017 para efectuar la auditoría financiera, surge la siguiente consulta: ¿Si el contador público no ha terminado el proceso de depuración y corrección de los años 2015, 2016 y 2017, podría generar estados financieros intermedios y si es así, en que capítulo de las notas debe dejar las aclaraciones y salvedades del estado de la información financiera?

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 N° 414 de 2014 y sus modificaciones, en el numeral 5. Principios de contabilidad pública, incluye el “periodo contable” como pauta básica que orienta el proceso de generación de información, el cual se define así: “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 del texto).

El Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, en el párrafo 1 del numeral 1. Presentación de Estados Financieros, del Capítulo VI. Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, define: “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.” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

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

Las empresas pueden elaborar estados financieros intermedios e informes y reportes contables para propósitos especiales, de acuerdo con las necesidades o requerimientos de los usuarios que estén en condiciones de exigir información a la medida de sus necesidades específicas, cuya estructura, contenido y especificaciones dependerá del propósito y usuario al que van destinados.

Por lo anterior, la entidad puede construir estados financieros de propósito especial, haciendo énfasis en las notas de las limitaciones y deficiencias generales de tipo operativo o administrativo que tuvieron impacto en el desarrollo normal del proceso contable o en la consistencia y razonabilidad de las cifras, así como cualquier información relevante que pueda impactar en las decisiones de los usuarios. Si adicionalmente se encuentra pertinente, deberá efectuarse revelaciones en las notas específicas donde se trate el tema central que adolece de la deficiencia en la calidad de la información.

CONCEPTO No. 20182000017291 DEL 02-03-2018

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	Registros contables para reconocer el efecto por depuración cifras de los estados financieros, correspondientes a años anteriores.

Doctora
 ELIZABETH GUTIERREZ BARRERA
 Contadora
 Empresa de Servicio Públicos de Puerto López - Espuerto S.A. E.S.P.
 Puerto López - Meta

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550000327-2, del 30 de enero de 2018, donde solicita un pronunciamiento sobre

los registros contables para ajustar las cifras por inexactitudes encontradas de varios años atrás, en los siguientes casos:

- “Valores registrados en el grupo deudores, que no son ciertos y por lo cual deben ser retirados
- Ausencia de registro de deudores reales, que deben ser incorporados. Pasivos registrados, inexistentes, sin documento soporte, ni identificación del tercero “

En los siguientes términos se resuelve su consulta

CONSIDERACIONES

En atención a lo dispuesto en la Ley 87 de 1993, la Contaduría General de la Nación - CGN, expidió el Procedimiento para la evaluación del Control interno contable, anexo a la Resolución 193 de 2016, el cual establece que:

“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.

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:

- El valor de las pérdidas o déficit del ejercicio que se acumulen en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su absorción.
- El valor de distribución dispuesto por el máximo órgano social u organismo competente.
- El valor de los excedentes financieros distribuidos por las empresas no societarias, de acuerdo con la normatividad vigente.
- El valor de los excedentes financieros asignados a la empresa no societaria, cuando así lo disponga la autoridad competente.
- El menor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.

SE ACREDITA CON:

- El valor de las utilidades o excedentes del ejercicio que se acumulen en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su distribución.

- El valor de las pérdidas o déficit absorbidos mediante la aplicación de utilidades o excedentes.
- El mayor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

La Contaduría General de la Nación CGN, en el numeral 3.2.15 Depuración contable permanente y sostenibilidad del anexo a la Resolución 193 de 2016 “por la cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable”, establece que las entidades contables públicas deben realizar permanentemente todas las gestiones administrativas necesarias para depurar las cifras que afectan la situación patrimonial y la razonabilidad de sus estados contables.

Para desarrollar el proceso antes citado, es imprescindible adoptar medidas pertinentes a efectos de subsanar las omisiones de orden operativo y/o administrativo en procura de garantizar la confiabilidad de la información contable, lo cual debe constituirse en una práctica rutinaria, formalizada mediante procedimientos administrativos internos.

Ahora bien, con antelación a la entrada en vigencia del Marco Normativo anexo a la Resolución No. 414 de 2015 y sus modificaciones, la entidad debió efectuar el proceso de verificación y depuración contable, actividad que debió ejecutar en desarrollo de lo dispuesto por la CGN en el Instructivo 002 de 2014, toda vez que allí se impartieron las instrucciones para reconocer, medir, presentar y revelar los hechos económicos de las empresas circunscritas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública bajo los nuevos criterios, de tal forma que se pudiese entregar información contable que cumpla las características fundamentales de relevancia y representación fiel.

Por tanto, si las cifras sujetas a depuración corresponden a periodos anteriores al cierre de 2017, dado que dichas partidas no se ajustaron en debida forma en el periodo de transición, la entidad deberá aplicar lo establecido en la norma de Corrección de Errores contenida en el Nuevo Marco adjunto a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, en especial en el anexo del Resolución N° 607 de 2016.

Para tal efecto, 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 y como contrapartida afectará la subcuenta correspondiente de la cuenta 3226-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES; por tanto, en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

Ahora bien, cuando se trate 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. En el caso de la presentación de estados contables al cierre del periodo 2017 comparados con los presentados al cierre de 2016, la empresa deberá presentar un estado de situación financiera reexpresado a 1 de enero de 2016.

En caso que se trate de la corrección de un error no material, se corregirá ajustando los saldos de las cuentas afectadas y no se requerirá su reexpresión retroactiva.

Además, 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.

CONCEPTO No. 20182000017301 DEL 02-03-2018

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento redes eléctricas recibidas de terceros a cambio de efectuar pagos por peajes. Restricción de distribución de utilidades cuando existen pérdidas acumuladas de periodos anteriores

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento redes eléctricas recibidas de terceros a cambio de percibir pagos por peajes.

Señor

HERNANDO RUIZ LÓPEZ
Gerente General
Electrificadora del Huila S.A. E.S.P.
Neiva - Huila

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2017550003781-2, del 18 de agosto de 2017, mediante la cual consulta lo siguiente:

Pregunta N° 1: Bajo el nuevo Marco normativo ¿La Electrificadora del Huila S.A. E.S.P. estaría obligada a reconocer en su situación financiera las redes eléctricas de propiedad del Departamento del Huila? De ser así, a) ¿El reconocimiento se realizaría afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación? b) ¿El ajuste obligaría a reexpresar estados financieros o sería suficiente con realizar la correspondiente revelación en notas?

Lo anterior, teniendo en cuenta que la Contraloría General de la República (CGR) en el proceso de auditoría para la vigencia 2016, expresó que la Empresa no efectuó el reconocimiento de estos activos en el estado de situación financiera de apertura a 1° de enero de 2015.

Manifiesta que, las redes eléctricas se encuentran ubicadas en el área rural del Departamento del Huila y necesariamente se deben conectar con el sistema que es operado por la Empresa para desarrollar la actividad de distribución de energía eléctrica. De otro lado, señala que respecto de los activos eléctricos de terceros, la regulación expedida por la Comisión de Regulación Energía y Gas (CREG) permite que el operador de red pueda optar por: a) Adquirir las redes; b) Pagar peajes por su utilización o c) Disminuir el valor de la tarifa cobrada a los usuarios que se benefician de las mismas.

Menciona que la Gobernación del Huila ha venido adelantando una reclamación a fin de obtener el pago de peajes por la utilización de las redes eléctricas, motivo por el cual, en el estado de situación financiera de apertura de la Empresa, se reconoció y se registró una provisión por valor de \$2.386 millones, la cual fue actualizada en el cierre de 2015 y 2016.

Pregunta N° 2: ¿La utilidad de la vigencia de 2016 puede ser distribuida en su totalidad o primero se debe compensar la pérdida que se encuentra registrada en la subcuenta 322502- Pérdida o déficit acumulados de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES? Es necesario señalar que la pérdida se originó porque en 2016 la asamblea general de accionistas decretó dividendos con base en los resultados del ejercicio que se determinaron

bajo el Régimen de Contabilidad Pública precedente para el año 2015, los cuales fueron inferiores a los reportados bajo el nuevo Marco normativo.

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

CONSIDERACIONES

Pregunta N° 1: Reconocimiento redes eléctricas recibidas de terceros a cambio de efectuar pagos por peajes.

Los artículos 1973, 1982 y 1985 del Código Civil establecen:

“ARTICULO 1973. DEFINICION DE ARRENDAMIENTO. El arrendamiento es un contrato en que las dos partes se obligan recíprocamente, la una a conceder el goce de una cosa, o a ejecutar una obra o prestar un servicio, y la otra a pagar por este goce, obra o servicio un precio determinado.

ARTICULO 1982. OBLIGACIONES DEL ARRENDADOR. El arrendador es obligado:

- 1.) A entregar al arrendatario la cosa arrendada.
 - 2.) A mantenerla en estado de servir para el fin a que ha sido arrendada.
 - 3.) A librar al arrendatario de toda turbación o embarazo en el goce de la cosa arrendada.
- (...)

ARTICULO 1985. RESPONSABILIDAD DEL MANTENIMIENTO DE LA COSA ARRENDADA. La obligación de mantener la cosa arrendada en buen estado consiste en hacer, durante el arriendo, todas las reparaciones necesarias, a excepción de las locativas, las cuales corresponden generalmente al arrendatario.

Pero será obligado el arrendador aún a las reparaciones locativas, si los deterioros que las han hecho necesarias provinieron de fuerza mayor o caso fortuito, o de la mala calidad de la cosa arrendada (...)” (Subrayado fuera de texto)

El numeral 4° del artículo 32° de la Ley N° 80 de 1993, define el contrato de concesión, así:

“Son contratos de concesión los que celebran las entidades estatales con el objeto de otorgar a una persona llamada concesionario la prestación, operación explotación, organización o gestión, total o parcial, de un servicio público, o la construcción, explotación o conservación total o parcial, de una obra o bien destinados al servicio o uso público, así como todas aquellas actividades necesarias para la adecuada prestación o funcionamiento de la obra o servicio por cuenta y riesgo del concesionario y bajo la vigilancia y control de la

entidad concedente, a cambio de una remuneración que puede consistir en derechos, tarifas, tasas, valorización, o en la participación que se le otorgue en la explotación del bien, o en una suma periódica, única o porcentual y, en general, en cualquier otra modalidad de contraprestación que las partes acuerden.” (Subrayado fuera de texto)

El numeral 5 del Marco Conceptual del anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, establece lo siguiente respecto del principio de esencia sobre la forma: “Esencia sobre Forma: las transacciones y otros hechos económicos de las empresas se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.” (Subrayado fuera de texto)

El numeral 6.1.1 de este mismo documento define los activos, así:

“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)

La Norma de arrendamientos del anexo a la Resolución N° 607 de 2016 y sus modificaciones, expedida por la CGN, estipula:

“1. Un arrendamiento es un acuerdo mediante el cual el arrendador cede al arrendatario, el derecho a utilizar un activo durante un periodo de tiempo determinado a cambio de percibir una suma única de dinero, o una serie de pagos.

13.1. Clasificación

5. La clasificación del arrendamiento dependerá de la esencia económica y naturaleza de la transacción, más que de la forma legal del contrato. Un arrendamiento se clasificará como financiero cuando se den, entre otras, alguna o varias de las siguientes situaciones:

a) el arrendador transfiere la propiedad del activo al arrendatario al finalizar el plazo del arrendamiento;

b) el arrendatario tiene la opción de comprar el activo a un precio que se espera sea suficientemente inferior al valor razonable, en el momento en que la opción es ejercitable, de modo que, al inicio del arrendamiento, se prevé con razonable certeza que tal opción se ejercerá;

c) el plazo del arrendamiento cubre la mayor parte de la vida económica del activo, incluso si la propiedad no se transfiere al final de la operación (la vida económica corresponde al periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable económicamente, por parte de uno o más usuarios, o a la cantidad de unidades de producción o similares que se espera obtener de este, por parte de uno o más usuarios);

d) el valor presente de los pagos que debe realizar el arrendatario al arrendador es al menos equivalente a casi la totalidad del valor razonable del activo objeto de la operación, al inicio del arrendamiento;

e) los activos arrendados son de una naturaleza tan especializada que solo el arrendatario tiene la posibilidad de usarlos sin realizar modificaciones importantes en ellos;

f) el arrendatario puede cancelar el contrato de arrendamiento y las pérdidas sufridas por el arrendador a causa de tal cancelación las asume el arrendatario;

g) las pérdidas o ganancias derivadas de las fluctuaciones en el valor razonable del valor residual recaen sobre el arrendatario; y

h) el arrendatario tiene la posibilidad de prorrogar el arrendamiento, con unos pagos que son sustancialmente inferiores a los habituales del mercado (...)

13.2. Arrendamientos financieros (...)

13.2.2. Contabilización para el arrendatario

13.2.2.1. Reconocimiento

23. Cuando el arrendamiento se clasifique como financiero, el arrendatario reconocerá un préstamo por pagar y el activo tomado en arrendamiento, el cual se tratará como propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; o activos intangibles, según corresponda. El préstamo por pagar y el activo tomado en arrendamiento se medirán de acuerdo con lo definido en esta Norma.

13.3. Arrendamientos operativos

13.3.2. Contabilización para el arrendatario

13.3.2.1. Reconocimiento y medición

41. Cuando el arrendamiento se clasifique como operativo, el arrendatario no reconocerá el activo arrendado en sus estados financieros. (...)” (Subrayado fuera de texto)

La Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores del anexo a la Resolución N° 607 de 2016 y sus modificaciones, señala:

“4.3. Corrección de errores de periodos anteriores

20. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes. (...)

22. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

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”

De otra parte, el numeral 6.1.1 del Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las entidades de gobierno, incorporado mediante la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, 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 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 (...) (Subrayado fuera de texto)

La Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente del anexo de la Resolución N° 484 de 2017 y sus modificaciones, prescribe:

“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. (...)

1.1. Reconocimiento y medición de activos en concesión

3. La entidad concedente reconocerá los activos en concesión, siempre y cuando: a) controle o regule los servicios que debe proporcionar el concesionario con el activo, los destinatarios o el precio de los mismos y b) controle (a través de la propiedad, del derecho de uso o de otros medios) cualquier participación residual significativa en el activo al final

del plazo del acuerdo de concesión. Lo anterior, con independencia de que la entidad concedente tenga, o no, la titularidad legal de los activos en concesión. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Pregunta N° 2: Restricción de distribución de utilidades cuando existen pérdidas acumuladas de periodos anteriores

El artículo 151 del Código de Comercio establece:

“ARTÍCULO 151. DISTRIBUCIÓN DE UTILIDADES - PROCEDIMIENTO ADICIONAL. No podrá distribuirse suma alguna por concepto de utilidades si estas no se hallan justificadas por balances reales y fidedignos. Las sumas distribuidas en contravención a este artículo no podrán repetirse contra los asociados de buena fe; pero no serán repartibles las utilidades de los ejercicios siguientes, mientras no se absorba o reponga lo distribuido en dicha forma.

Tampoco podrán distribuirse utilidades mientras no se hayan enjugado las pérdidas de ejercicios anteriores que afecten el capital.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES:

Con fundamento en las consideraciones antes señaladas, se concluye lo siguiente:

Pregunta N° 1: Reconocimiento redes eléctricas recibidas de terceros a cambio de efectuar pagos por peajes.

No está dentro de las competencias de la Contaduría General de la Nación sustituir las voluntades de las entidades inmersas en la situación descrita en su consulta, razón por la cual se requiere que la Electrificadora del Huila S.A. E.S.P. y el Departamento del Huila, evalúen conjuntamente las condiciones que permiten determinar el control de los activos bajo el contexto del Marco conceptual contenido en el anexo a la Resoluciones N° 414 de 2014, la Normas contenidas en el anexo a la Resolución N° 607 de 2016, así como el Marco conceptual contenido en anexo a la Resolución N° 533 de la 2015, y las Normas contenidas en el anexo a la Resolución N° 484 de 2017, y las modificaciones expedidas en uno u otro caso.

Del consenso efectuado entre las dos entidades, podría concluirse que el caso particular se enmarca en una de las siguientes situaciones, atendiendo la esencia económica de los convenios o contratos suscritos por las partes:

a) Las redes eléctricas son entregadas por la Entidad Territorial a la Empresa en el marco de un acuerdo de concesión:

En este caso, la Electrificadora del Huila S.A. E.S.P no reconocerá las redes eléctricas en su situación financiera, pues se entiende que se explotan o se utilizan para prestar servicios a nombre de la Entidad Territorial o para desarrollar actividades reservadas a esta última, aún cuando la construcción, la operación, las mejoras y el mantenimiento corran por cuenta y riesgo de la empresa.

Conforme a lo anterior, corresponde al Departamento del Huila reconocer la infraestructura en sus estados financieros de acuerdo con la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente del anexo a la Resolución N° 484 de 2017 y sus modificaciones.

El pago del valor de los peajes debe ser reconocido por la Empresa como un costo de la prestación del servicio de energía.

b) Las redes eléctricas son entregadas por la entidad territorial a la empresa en el marco de un arrendamiento operativo:

En este escenario, el Departamento del Huila no transfiere sustancialmente los riesgos y ventajas de las redes eléctrica a la Electrificadora del Huila S.A. E.S.P, motivo por el cual, la empresa no debe reconocer estos activos en su situación financiera, y en contraste, debe reconocer el pago del valor de peajes como un gasto por concepto de arrendamiento operativo.

Es necesario mencionar que, la Entidad territorial al no transferir sustancialmente los riesgos inherentes a las redes eléctricas, libra a la Empresa de toda turbación o embarazo en el goce de las mismas y por lo tanto debe mantenerlas conforme a lo señalado en los artículos 1982 y 1985 del Código Civil.

c) Las redes eléctricas son entregadas por la entidad territorial a la empresa en el marco de un arrendamiento financiero:

Si se evidencia el cumplimiento de uno o varios de los aspectos señalados en el numeral 13.1 de la Norma de arrendamientos del anexo a la Resolución N° 607 de 2016 y sus modificaciones, la Electrificadora del Huila S.A. E.S.P, debe incorporar las redes eléctricas utilizadas en su situación financiera utilizando como contrapartida un préstamo por pagar.

Sin perjuicio de cuál de las alternativas sea seleccionada, la empresa corregirá los errores que se generaron por la inadvertencia del hecho, soportable en información fiable que se encontraba disponible en el momento de la preparación de los estados financieros, atendiendo lo dispuesto en la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones

contables y corrección de errores del anexo a la Resolución N° 607 de 2016 y sus modificaciones.

En consecuencia, la empresa debe corregir los errores en los saldos del estado de situación financiera de apertura, ajustando en el periodo corriente, el valor de los activos, pasivos y patrimonio que se vieron afectados por el error. Los ajustes que debieron afectar la cuenta de Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación en el momento de la determinación del Estado de Situación Financiera de Apertura y el resultado entre el 1° de enero de 2015 y el 31 de diciembre de 2016, deben registrarse contra la cuenta de Resultados de Ejercicios Anteriores.

Adicionalmente, es pertinente señalar que si los errores evidenciados entre el 1° de enero de 2015 y 31 de diciembre de 2016 son materiales, la información comparativa de los periodos contables 2017 - 2016, debe ser reexpresada. Además, se deberá presentar un Estado de Situación Financiera reexpresado a 1° de enero de 2016, teniendo en cuenta que el fallo por la inadvertencia del hecho, soportable en información fiable ocurrió con anterioridad a esa fecha.

Pregunta N° 2: Restricción de distribución de utilidades cuando existen pérdidas acumuladas de periodos anteriores

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. Para estos efectos, la entidad podrá recurrir al artículo 151 del Código de Comercio.

CONCEPTO No. 20182000019991 DEL 12-03-2018

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	Entidades exigidas para el Saneamiento Contable contemplado en el artículo 355 de la Ley 1819 de 2016

Doctor
SERGIO ANTONIO VIDALES CAMACHO
Abogado
Yopal - Casanare

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550000865-2, del 02 de marzo de 2018, mediante la cual consulta lo siguiente:

“...solicito me absuelva las siguientes consultas relacionados con actuaciones de una Empresa Social del Estado del Nivel Departamental:

1a.- ¿Está obligada a cumplir el saneamiento contable contemplado en el artículo 355 de la Ley 1819 de 2016. Si no es así, cual es la normatividad que deben cumplir en esta materia?

2a.- ¿Los inmueble que ocupan las I.P.S. de esta entidad y que no son de su propiedad, pueden ser adquiridos mediante los procedimientos de saneamiento contable?...”

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

CONSIDERACIONES

El artículo 286 de la Constitución Política, establece:

“ARTICULO 286. Son entidades territoriales los departamentos, los distritos, los municipios y los territorios indígenas.

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” (Subrayado fuera del texto)

La Ley N° 1819 de 2016, mediante la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones, prescribe:

“ARTÍCULO 355. SANEAMIENTO CONTABLE. 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” (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, 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. (...) (Subrayado fuera del texto)

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. (...)” (Subrayado fuera del texto)

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, prescriben:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1 Reconocimiento

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

(...)

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); y (...)” (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, la Resolución N° 193 del 5 de mayo de 2016, emitida por la CGN, incorpora en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, puntualiza:

Art. 1°. 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” (Subrayado fuera del texto)

El numeral 3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible del anexo a la Resolución N° 193 del 05 de mayo de 2016, señala:

“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 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 acuerdo con lo expuesto, damos respuesta en los siguientes términos:

1a.- ¿Está obligada a cumplir el saneamiento contable contemplado en el artículo 355 de la Ley 1819 de 2016. Si no es así, cual es la normatividad que deben cumplir en esta materia?

Atendiendo las consideraciones, nos permitimos señalar que la Ley N° 1819 de 2016, hace referencia al proceso de depuración contable que deben realizar las entidades territoriales, constituidas según el artículo 286 de la C.P. por los departamentos, los distritos, los municipios y los territorios indígenas; en tal sentido, solo aplica únicamente a entidades territoriales.

Considerando que a las Empresas Industriales y Comerciales del Estado les aplica la Normatividad contable incorporada al RCP con la Resolución N° 414 y sus modificaciones, el proceso correspondiente a desarrollar permanentemente en aspectos relacionados con la depuración contable permanente y sostenible, se adelanta con base en lo dispuesto en el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los procedimientos transversales del Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución N° 193 de 2016.

2a.- ¿Los inmuebles que ocupan las I.P.S. de esta entidad y que no son de su propiedad, pueden ser adquiridos mediante los procedimientos de saneamiento contable?

No es comprensible su pregunta, pues en todos los casos la adquisición de bienes, bien sea a título gratuito u oneroso, está regulado por el ordenamiento de carácter superior que le aplica a la Entidad y no por la regulación contable.

Con el objetivo de establecer los elementos conceptuales necesarios para dar una respuesta, le solicitamos nos ponga en contexto con todo lo relacionado a la operación que está planteando. Una vez contextualizada la consulta, se procederá a contestar en sentido estrictamente técnico- contable, la CGN se abstiene de pronunciarse sobre asuntos de orden administrativo o jurídico que desborden la interpretación de la normatividad emitida por este organismo de regulación contable.

CONCEPTO No. 20182000020071 DEL 12-03-2018

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica

SUBTEMAS	Reconocimiento de las partidas relacionadas con un arrendamiento financiero
-----------------	---

Doctor
MAURICIO TOBÓN
Gerente General
Instituto para el Desarrollo de Antioquia - IDEA
Medellín

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550000230-2, del día 25 de enero de 2018, en la cual plantea que con el fin de dar una clara interpretación a la respuesta contemplada en el Concepto N° 20172300107871 del 29 de diciembre de 2017, en la cual la CGN concluyó que los activos objeto del contrato BOOMT celebrado entre la Entidad Hidroituango y Empresas Públicas de Medellín están bajo un contrato de arrendamiento financiero, se solicita conceptuar sobre los siguientes aspectos:

¿La contrapartida contable para el reconocimiento del contrato BOOMT, el cual se reconocerá como un arrendamiento financiero, registrando un préstamo por cobrar, es la cuenta de Impactos por Transición al Nuevo Marco Normativo?

¿El registro contable del contrato BOOMT como un arrendamiento se debe elaborar en el Estado de Situación Financiera de Apertura o se puede realizar en un periodo posterior?

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 CONTABILIDAD PÚBLICA

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

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

Los principios de contabilidad que observarán las empresas en la preparación de información contable son: Negocio en marcha, Devengo, Esencia sobre Forma, Asociación, Uniformidad, No compensación y Periodo Contable.

(...)

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

(...)” (subrayado fuera del texto).

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, establece en su Capítulo I - Activos, que:

“13. ARRENDAMIENTOS

Un arrendamiento es un acuerdo mediante el cual el arrendador cede al arrendatario, el derecho a utilizar un activo durante un periodo de tiempo determinado a cambio de percibir una suma única de dinero, o una serie de pagos.

Cuando un arrendamiento sea parte de un amplio conjunto de acuerdos celebrados por la entidad, se aplicarán las disposiciones de esta Norma a cada operación de arrendamiento

que se identifique dentro del conjunto de acuerdos. Las operaciones de arrendamiento identificadas se justificarán a partir de la aplicación de los criterios de reconocimiento contenidos en esta Norma.

13.1. Clasificación

Los arrendamientos se clasificarán en operativos o financieros de acuerdo con la transferencia, que haga el arrendador al arrendatario, de los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo. Un arrendamiento se clasificará como financiero cuando el arrendador transfiera, sustancialmente al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo, así su propiedad no sea transferida. Un arrendamiento se clasificará como operativo si el arrendador no transfiere, sustancialmente al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo. Cuando el arrendador y el arrendatario sean entidades públicas, estos clasificarán el arrendamiento de igual manera, esto es, como arrendamiento financiero o arrendamiento operativo, según corresponda.

La empresa clasificará el arrendamiento, al inicio de este, en arrendamiento financiero o arrendamiento operativo. La fecha de inicio del arrendamiento es la fecha más temprana entre la fecha del acuerdo del arrendamiento y la fecha en la que las partes se comprometen a cumplir las principales estipulaciones del acuerdo. En el caso de un arrendamiento financiero, se determinarán los valores que reconocerán el arrendador y el arrendatario al comienzo del plazo de arrendamiento, el cual corresponde a la fecha a partir de la cual el arrendatario tiene el derecho de utilizar el activo arrendado.

(...)” (subrayado fuera del texto).

El Instructivo 002 de 2014, señala en su numeral 1.1 - Activos, que:

“De acuerdo con el nuevo Marco Normativo, un arrendamiento es un acuerdo mediante el cual el arrendador cede, al arrendatario, el derecho a utilizar un activo durante un periodo de tiempo determinado a cambio de percibir una suma única de dinero o una serie de pagos. En el estado de situación financiera de apertura, la entidad evaluará si los acuerdos vigentes al inicio del periodo de transición contienen un arrendamiento con base en los hechos y circunstancias existentes a dicha fecha y clasificará el arrendamiento como financiero u operativo.

Un arrendamiento es financiero cuando el arrendador transfiere, sustancialmente al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo, así la propiedad del mismo no se transfiera; en caso contrario, el arrendamiento se clasifica como operativo.
(...)” (subrayado fuera del texto).

El marco normativo establece dentro del numeral 5, relativo a Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, del capítulo VI - Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, que:

“(…)

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. (…)” (subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas anteriormente, se concluye que la entidad deberá identificar la fecha en la cual se configura la existencia de un acuerdo de arrendamiento, teniendo en cuenta que la fecha de inicio del mismo será la más temprana entre la fecha del acuerdo del arrendamiento y aquello en la que las partes se comprometen a cumplir las principales estipulaciones del dicho acuerdo.

En función de lo anterior, si la entidad concluye que la fecha de inicio del arrendamiento tuvo lugar en una fecha anterior a la de transición, es decir, antes del 01 de enero de 2015, y no realizó la incorporación correspondiente en el Estado de Situación Financiera de Apertura, se configurará la existencia de un error contable, caso en el cual se deberá proceder con su corrección, afectando las ganancias acumuladas, y aplicando los parámetros establecidos en la Norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, según se señaló en el concepto emitido previamente. Sin embargo, si del análisis efectuado por la entidad, se concluye que la fecha de inicio del arrendamiento tuvo lugar en un periodo posterior a la fecha de transición, el reconocimiento contable correspondiente se tendría que haber realizado en dicho momento, bajo las connotaciones que podría tener la existencia de un error ante la situación de no haber reconocido el arrendamiento en la fecha respectiva.

Resulta preciso aclarar que de concluirse que el reconocimiento contable del arrendamiento tuvo que haberse realizado desde la fecha de transición en la determinación de los saldos iniciales, pero que la entidad no procedió de dicha forma, se materializaría la existencia de un error tal como se mencionó previamente, y que por este motivo afectará sus ganancias acumuladas, mas no la cuenta de Impactos por Transición al Nuevo Marco Normativo, toda vez que esta última solo pudo haber sido afectada en el periodo de transición, con ocasión de la formulación del Estado de Situación Financiera de Apertura.

CONCEPTO No. 20182000021021 DEL 22-03-2018

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	Procedimiento para establecer la cuantía de la materialidad en los elementos de los Estados Financieros.

BLANCA MARINA ALBARRACIN VILLAMIZAR
 Profesional Universitario
 E.S.E. Hospital Universitario de Santander
 Bucaramanga - Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550000977-2, del día 06 de marzo de 2018, en la cual solicita se indique el procedimiento para establecer la cuantía de la materialidad en los elementos de los Estados Financieros, para lo cual solicita se evalúe la posibilidad de establecer intervalos medidos por el valor del salario mínimo mensual vigente.

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

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014, señala:

“4.1.1 Relevancia

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

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

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, anexas a la Resolución N° 414 de 2014 y modificadas por la Resolución N° 607 de 2016, en el Capítulo VI. Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, señalan:

“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 posemplo 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.

16. 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.

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. (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones expuestas anteriormente, se observa que la CGN no realiza la definición de los parámetros para la determinación de la materialidad de los elementos de los estados financieros de las diferentes Entidades, sino que por su parte señala el criterio general, en el cual se considera que la información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. Definiendo así, que la materialidad es un aspecto de la relevancia, específico de la Entidad que está basado en la naturaleza o magnitud, o ambas, de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero. De acuerdo a lo anterior, es responsabilidad de cada Entidad establecer la materialidad dentro de sus políticas contables, teniendo en cuenta su actividad principal, el entorno en el cual se desempeña y las características particulares de cada una de ellas.

Como consecuencia de ello, las Entidades deberán adoptar dentro de sus políticas de gestión de los activos, los parámetros de materialidad adecuados a las condiciones particulares de la entidad, siempre que no desborden los criterios establecidos en la regulación expedida por la CGN. Por tanto, es tarea de la Entidad establecer criterios de materialidad respecto a la naturaleza de sus operaciones o con la magnitud de las partidas, de tal forma que la información sea relevante para los usuarios de la información.

Si en periodos posteriores, las circunstancias sobre las cuales se ha determinado el umbral de materialidad y que incorporan cierto grado de incertidumbre varían, como resultado de nueva información o nuevos acontecimientos, la Entidad deberá evaluar si es pertinente realizar un cambio del umbral, y los efectos que se deriven de estos cambios se aplicarán de manera prospectiva, aplicando el numeral 5.2 de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

CONCEPTO No. 20182000021581 DEL 02-04-2018

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	Normatividad contable aplicable a empresas 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.

Doctora

LILIA AMANDA MANRIQUE

Control interno

E.S.P. Santander S.A.

Bucaramanga- Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550000658-2, del día 16 de febrero de 2018, en la cual señala lo siguiente:

“La entidad se encuentra clasificada como 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 414 DE 2014 Y SUS MODIFICACIONES.

Dentro del anterior parámetro, la entidad se constituye como una entidad clasificada en Clase 2?, y debe regirse por el Plan contable y Normatividad asignada a este grupo? O estando dentro del ámbito de la Resolución 414/2014, debe regirse por el Plan General de la Contabilidad para el Sector Público y normas que para el sector público gubernamental en todas sus partes debe regirse?

La Entidad es una Sociedad de Economía Mixta, Sociedad Anónima, con capital público superior al 90%”

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

CONSIDERACIONES

El Referente Teórico y Metodológico, anexo a la Resolución N° 628 de 2015, menciona lo siguiente:

“5.2. Estructura del Régimen de Contabilidad Pública

85. A partir de la caracterización del sector público colombiano, en lo relacionado con el entorno económico, se identifica que las entidades del sector público, de acuerdo con la continuidad en el desarrollo de sus funciones de cometido estatal, pueden clasificarse como entidad o negocio en marcha o como entidad en liquidación. Adicionalmente, de acuerdo con su función económica, la entidad o negocio en marcha puede catalogarse como entidad de gobierno o como empresa. A su vez, dentro del grupo de entidades catalogadas como empresas se pueden distinguir dos tipos, a saber: a) las que cotizan en el mercado de valores, o captan o administran ahorro del público y b) las que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público.”

5.2.2. Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público

101. Este Marco Normativo es aplicable a las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública, que se consideran negocio en marcha, 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 de texto)

Por su parte, la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, señala:

“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. (...)

Parágrafo 2: Las sociedades de economía mixta y las que se asimilen, en las que la participación del sector público, de manera directa o indirecta, sea igual o superior al 50% e inferior al 90% podrán optar por aplicar el marco normativo anexo al Decreto 3022 de 2013, siempre que participen en condiciones de mercado en competencia con entidades del sector privado, para lo cual allegarán la información que sustente esta condición y la justificación para aplicar dicho marco normativo en términos de costo-beneficio. Lo anterior, sin perjuicio del reporte de información que deberán efectuar a la CGN en las condiciones y plazos que esta establezca. (...)" (Subrayado fuera de texto)

Además, la Resolución N° 139 de 2015, indica en su artículo 1°:

“ARTÍCULO 1°. Incorporar, como parte de Régimen de Contabilidad Pública, el Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, el cual está conformado por: el Marco Conceptual; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública. (...)

PARÁGRAFO 2. Para las sociedades de economía mixta y las que se asimilen, que se acogieron a lo establecido en el parágrafo 2 del artículo 2° de la Resolución 414 de 2014, el marco normativo está conformado por el anexo del Decreto Nacional 3022 de 2013 y sus modificaciones, el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.”

CONCLUSIONES

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

En desarrollo del proyecto de modernización de la regulación contable pública y en concordancia con los objetivos de la Ley No. 1314 de 2009, la CGN ha expedido la siguiente regulación para las entidades que conforman el sector público colombiano:

a) La Resolución N° 037 de 2017 (que derogó la Resolución N° 743 de 2013), la cual regula el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público.

b) La Resolución N° 414 de 2014 que incorpora como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos aplicable a las empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, y sus modificaciones. Además de la Resolución N° 139 de 2015 que incorpora como parte integrante 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.

c) La Resolución N° 533 de 2015 mediante la cual se incorpora como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

d) La Resolución N° 461 de 2017 Por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo para Entidades en Liquidación y se dictan otras disposiciones

Por lo anterior, las entidades del sector público colombiano deberán aplicar el Régimen de Contabilidad Pública expedido por la CGN y dentro de este el marco normativo que le corresponda de acuerdo con la lista expedida por la CGN. Así pues, la E.S.P. de Santander S.A., deberá aplicar el 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 modificaciones, y por la Resolución N° 139 de 2015.

Cabe aclarar que la clasificación de las entidades en grupos 1, 2 y 3, no aplica para el sector público. Ahora bien, si se tratase de una Sociedad de Economía Mixta, con una participación del sector público, de manera directa o indirecta, igual o superior al 50% e inferior al 90%, las cuales pueden 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, y que alleguen la información que sustente esta condición y la justificación para aplicar dicho marco normativo en términos de costo-beneficio, sin menoscabo de cumplir con el reporte de información que deben efectuar a la CGN en las condiciones y plazos que esta establezca.

CONCEPTO No. 20182000021921 DEL 04-04-2018

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	Depuración de la inversión que poseía Inficaldas en la Empresa Departamental para la Salud EDSA.

Doctora

GLORIA INES MUÑOZ ZULUAGA

Profesional Especializado Contabilidad

Instituto de Financiamiento, Promoción y Desarrollo de Caldas - INFICALDAS

Manizales - Caldas

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550000753-2, del 21 de febrero de 2018, en la cual manifiesta lo siguiente:

“De manera atenta, me permito dar alcance al email enviado el pasado 12 de diciembre de 2017, donde solicito asesoría para depurar los estados financieros en la suma de ciento seis millones trescientos veintinueve mil ochocientos veinte pesos (\$106.329.820) de la inversión que poseía Inficaldas en la Empresa Departamental para la Salud EDSA, puesto que por parte del Instituto se efectuaron una serie de acciones tendientes a la recuperación de la inversión situación a que a la fecha no ha sido posible, además que esta partida se encuentra provisionada al 100%.

Para lo anterior le informo que INFICALDAS se hizo presente en el acuerdo de reestructuración de pasivos de la Gobernación de Caldas donde en respuesta se nos informa que en sesión del Comité de Saneamiento Contable de la Gobernación de Caldas según acta 10 de 2015 realizado el 5 de marzo de 2015 se decide retirar esta deuda presunta, situación que fue ratificada mediante Resolución 5029-1 del 16 de junio de 2015 firmada por el señor Gobernador de la época.

En la vigencia 2016 y 2017 se continuó con las gestiones tendientes a solucionar el asunto en comento sin resultados positivos para la entidad, donde en el año de 2017 se recibe respuesta mediante oficio SDH - 0519 suscrito por el Gerente Encargado de EDSA que nos indica que por parte del Comité de Saneamiento Contable de la Gobernación se tomaron las decisiones del caso aduciendo que no es posible reconocer la acreencia como cierta a favor de INFICALDAS.

Así las cosas, solicito de la asesoría de la Contaduría General de la Nación a efectos de depurar esta partida contable en los estados financieros de INFICALDAS”.

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 de la Resolución 193 de 2016, establece:

3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible

Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantarlas 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.

Por otra parte, el numeral 3.2.3.1 Soportes documentales del anexo de la Resolución 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. (Subrayado fuera de texto).

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.

Teniendo en cuenta los documentos aportados por INFICALDAS, en los cuales se manifiesta:

El acta No.10 del 05 de marzo de 2015 del Comité de Saneamiento Contable del Departamento de Caldas en el párrafo 8º del numeral 4º Informe de las gestiones adelantadas y conclusión respecto a la deuda presunta con INFICALDAS caso acciones EDSA, de la misma concluye la inexistencia del crédito a favor de INFICALDAS y a cargo del Departamento de Caldas, por valor de \$106.329.820, razón por la cual los integrantes del Comité de Sostenibilidad del Sistema Contable del Departamento de Caldas, en forma unánime, recomiendan al Gobernador del Departamento la depuración de este saldo por no ser una obligación cierta. Se comunicará esta Decisión a INFICALDAS.

Además, en la Resolución 5029-1 del 16 de junio de 2015 de la Gobernación de Caldas en el párrafo 8º del considerando dice, que el Comité Técnico de Sostenibilidad del Sistema contable del Departamento de Caldas, estudió y evaluó la exposición de motivos y pruebas presentadas por la profesional especializada de la Unidad de Contabilidad, donde se concluyó la inexistencia del crédito de INFICALDAS para con el departamento derivado de la compra de unas cuotas de interés social en EDSA LTDA, por valor de \$106.329.820, teniendo en cuenta que la oferta de cesión no fue aceptada por el Departamento de Caldas, ni se otorgó a escritura pública que exige la ley como solemnidad de la misma. Por lo anterior el Comité Técnico de Sostenibilidad del Sistema Contable del Departamento de Caldas recomendó la depuración de este saldo por no ser una obligación cierta.

Además, el artículo 2º de la Resolución 5029-1, establece:

ARTÍCULO SEGUNDO: Aplicar la depuración a la obligación a cargo del DEPARTAMENTO DE CALDAS y a favor de INFICALDAS, por valor de CIENTO SEIS MILLONES TRESCIENTOS VEINTINUEVE MIL OCHOCIENTOS VEINTE PESOS (106.329.820) moneda corriente por inexistencia de la misma, conforme a las razones expuestas en la parte motiva.

Por otra parte, en el oficio SDH-0519 del 22 de noviembre de 2017 dirigido a la Ingeniera LUZ STELLA CARDONA MEZA Gerente de INFICALDAS y firmado por LUIS ALEXANDER PINEDA PALACIO Secretario de Hacienda de la Gobernación de Caldas que desde el año 2015 el Departamento de Caldas analizó la solicitud presentada en ese entonces por el Gerente del Instituto y determinó no solo con los documentos aportados por INFICALDAS sino con los recopilados por el Departamento de Caldas que la acreencia no podía tratarse

como cierta y exigible en razón a que no se llevaron a cabo las acciones correspondientes que permitieran legalizar el negocio como la aceptación de la oferta, la existencia de un CDP y el otorgamiento de la Escritura pública de cesión.

Con base a lo anterior, el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable recomendó de manera unánime la depuración del saldo por no ser una obligación cierta, como consta en el acta No.10 de 2015 que dio lugar a la expedición de la Resolución No.5029-1 de junio 16 de 2017 por medio de la cual se da aplicación a la figura de la depuración para un saneamiento de una información contable y que en su artículo segundo resuelve aplicar la depuración contable a la obligación a cargo del DEPARTAMENTO DE CALDAS y a favor de INFICALDAS, por un valor de (\$106.329.820) por inexistencia de la misma.

Por lo anterior, le comunicó que no es posible reconocer la acreencia como cierta a favor de INFICALDAS.

Adicionalmente, se analizaron algunos documentos enviados a la CGN por EDSA mediante correo electrónico del 22 de marzo de 2018, encontrando que:

El oficio SDH.274 del 13 de julio de 2015 dirigido a la Gerente de la Empresa Departamental para la Salud - EDSA en los párrafo 2º, 3º y 5º, señalan: “El Departamento no tiene evidencia de la existencia del documento o acto administrativo donde se verifique la delegación hecha por parte del Señor Gobernador a la Secretaria Privada de la época donde se demostrara la facultad de tomar la decisión en la reunión de junta de socios extraordinaria de noviembre de 2008, donde se tomó la decisión unánime de la compraventa de las acciones, documento que de existir, no reposa en el archivo de INFICALDAS ni en el Departamento de Caldas.

De otro lado, y de acuerdo con la revisión del acta de junta, a pesar de dicha aprobación para adelantar el negocio jurídico, para que se concretara, es decir para que la compraventa de las acciones surtiera efectos legales, debía mediar además un documento donde de manera expresa el Departamento de Caldas aceptara la compra de dichas acciones y en efecto pudieran pasar a estar en cabeza del Departamento de Caldas, además del otorgamiento de la Escritura Pública en relación con la compraventa en razón del tipo de sociedad de que se trata, documentos que tampoco se tienen como soporte en INFICALDAS ni en el Departamento de Caldas.

Por todo lo anterior, y dado que la Señora Secretaria Privada no tenía la capacidad legal de tomar decisiones en dicha junta y que además no existió documento expreso de aceptación de la compra de las acciones por parte del Departamento de Caldas, no es posible considerar la acreencia que se trata como cierta, dado lo cual no es tampoco exigible.”

En los párrafos 3º, 5º y 8º del oficio del 24 de agosto de 2015 de la Empresa Departamental para la Salud-EDSA, con el cual responde el oficio S.D.H 0274 de la Secretaria de Hacienda del Departamento de Caldas, señalan:

Es de anotar que EDSA a partir de su constitución mediante escritura pública No.673 del mes de marzo de 2001 hasta diciembre de 2008, generó unos resultados en su actividad financiera, económica, social y ambiental, hecho que dificultó su sostenimiento e hizo que EDSA tomará parte de los aportes para su sostenimiento y sufragara sus gastos de funcionamiento para tener un equilibrio en sus actividades en cumplimiento a su actividad principal que se encuentra enmarcado especialmente en el tema de la fiscalización. Es de anotar y de carácter especial que este tipo de empresa (Actividad de Fiscalización) no genera plusvalía.

Finalmente, mediante la ordenanza 614 de diciembre 11 de 2008, EDSA se transforma para ser ajustada a los requerimientos de la Ley 643 de 2001, pasando a ser Empresa Industrial y Comercial del Estado del Departamento de Caldas, y por tal razón desapareciendo INFICALDAS como socio, dado el hecho que este tipo de empresas con esta naturaleza jurídica no permite ningún tipo de socio.

En consecuencia de lo anteriormente expuesto, el Departamento de Caldas como Entidad Territorial a la cual pertenece la Empresa Departamental para la Salud - EDSA como una Empresa Industrial y Comercial del Estado, es el que debe determinar la situación de la fusión participativa de los aportes de INFICALDAS.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

La Entidad deberá evaluar jurídicamente en cuál de las alternativas dispuestas en el numeral 3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible de la Resolución 193 de 2016, expedida por la CGN, se encuentra contemplada la situación expuesta en su consulta.

Si la evaluación concluye que efectivamente se configura alguna de las causales determinadas para proceder a la depuración contable, debe cancelar el saldo contra el deterioro acumulado que según lo expresan, alcanza el 100% del valor del activo en cuestión.

CONCEPTO No. 20182000024421 DEL 20-04-2018

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 para efectuar dictamen de los Estados Financieros de la E.S.E Hospital José María Hernández

Doctor

EDUAR YOVANI NARVÁEZ MARTÍNEZ

Revisor Fiscal

E.S.E Hospital José María Hernández

Mocoa- Putumayo

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550001230-2, del 14 de marzo de 2018, mediante la cual consulta lo siguiente:

“...El Dictamen de la Vigencia 2017 de la ESE, lo debo hacer bajo los Estados Financieros Locales o bajo los Estados Financieros bajo NIIF? Si es local no hay problema, pero si es bajo NIIF, el dictamen lo tengo que realizar bajo el modelo de NIAS (...) el dictamen de la vigencia 2017, se lo debe hacer bajo el modelo del 2193 o toca realizarlo con NIAS...”

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

CONSIDERACIONES

El Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia, establece:

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

“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;

(...)

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

De otro lado, el Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública, incorporado mediante la Resolución N° 628 de 2015, y modificado a través la Resolución N° 456 de 2017, prescribe:

“5. NORMALIZACIÓN Y REGULACIÓN CONTABLE PÚBLICA

5.1. Régimen de Contabilidad Pública (...)

79. La regulación contenida en los marcos normativos tiene como objeto definir los criterios que deben observarse en el desarrollo del proceso contable. (...)

83. 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.

84. 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

101. 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, y sus modificaciones, por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo para las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, señala:

“ARTÍCULO 1º. Incorporar, como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, dispuestos en el anexo de la presente resolución.

ARTÍCULO 2º. **Ámbito de aplicación.** El Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, dispuestos en el anexo de la presente Resolución, serán aplicados por las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y que tengan las siguientes características: que no coticen en el mercado de valores, que no capten ni administren ahorro del público y que hayan sido clasificadas como empresas por el Comité Interinstitucional de la Comisión de Estadísticas de Finanzas Públicas según los criterios establecidos en el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas

ARTÍCULO 3º. **Cronograma.** El cronograma de aplicación del marco normativo anexo a la presente resolución, comprende tres períodos: preparación obligatoria, transición y aplicación.

Período de preparación obligatoria. Es el comprendido entre la fecha de publicación de la presente resolución y el 31 de diciembre de 2014. En este período, las empresas darán continuidad a las actividades de preparación para la implementación del marco normativo, teniendo en cuenta los plazos y requisitos que establezcan la CGN y los organismos de inspección, vigilancia y control.

Las empresas presentarán los planes de acción relacionados con la preparación para la implementación obligatoria, a la CGN y a los organismos de inspección, vigilancia y control.

Período de transición: Es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2015. Durante este período, las empresas seguirán utilizando, para todos los efectos legales, el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública. De manera simultánea, prepararán información de acuerdo con el nuevo marco normativo a fin de obtener información financiera que pueda ser utilizada con propósitos

comparativos en los estados financieros en los que se aplique por primera vez el marco referido.

Al 1º de enero de 2015, las empresas prepararán el estado de situación financiera de apertura, que es aquel en el que, por primera vez, se miden los activos, pasivos y patrimonio de acuerdo con los criterios del nuevo marco normativo. Este estado no será divulgado al público ni tendrá efectos legales al momento de su emisión.

Período de aplicación: Es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2016. En este período, la contabilidad se llevará, para todos los efectos, bajo el nuevo marco normativo. (...) (Subrayados fuera del texto)

No obstante, la Resolución N° 663 del 30 de diciembre de 2015, por la cual se modifica la Resolución No. 414 de 2014, en su artículo 3º establece:

“(...) Periodo 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.

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.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con lo estipulado en el artículo 3º de la Resolución 414 de 2014, modificado por el artículo 3º de la Resolución 663 de 2015, el Marco Normativo para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, es el fundamento para todos los efectos, desde el momento en que entró en la etapa del período de aplicación, dispuesta en los cronogramas de las citadas normas.

Por lo anterior, el dictamen se debe efectuar sobre los estados financieros con corte al 31 de diciembre de 2017, elaborados conforme a 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, norma local emitida por la CGN como organismo competente legal y constitucionalmente para regular la materia. En ningún caso procederá con fundamento en las NIIF, si se advierte que estas son expedidas por un regulador internacional.

Respecto al modelo para expedir el dictamen, este Despacho se abstiene de pronunciarse, toda vez que ello no es propio de la regulación contable expedida por la CGN.

CONCEPTO No. 20182000025661 DEL 26-04-2018

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento de gastos y costos de vigencias anteriores, una vez cerrado el período contable y reportado a entes de control.

Doctor

JOE DICKSON NAVARRO AVLIS

Contador

E.S.E. Hospital Nuestra Señora del Pilar

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550001433-2, del día 22 de marzo de 2018, en la cual solicita el registro contable para el reconocimiento de gastos y costos, por la compra de mercancías y costos de personal a crédito, de la vigencia anterior y el proceso a realizar con los estados contables, debido a que la vigencia anterior se encuentra cerrada y fueron entregados los estados financieros a los respectivos entes de control.

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

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014, señala:

“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. (...)

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 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, anexas a la Resolución N° 607 de 2016 y sus modificaciones, en el Capítulo VI. Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, 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.

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)

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 las siguientes cuentas:

“3225 - RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de ser absorbido.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de la pérdida o 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 la utilidad o excedente del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su distribución.
 - 2- El valor de la pérdida o déficit absorbido 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

De acuerdo a las consideraciones expuestas anteriormente, la entidad deberá tratar la omisión de la información de hechos económicos que debieron haberse tenido en cuenta en la preparación y presentación de los estados financieros del respectivo período contable de su devengo, que de acuerdo a su consulta corresponde a una vigencia o periodo anterior, como un error contable, para lo cual la Entidad deberá realizar la corrección en el periodo actual, acreditando la subcuenta y cuenta del pasivo que corresponde a la naturaleza de la obligación adquirida, debitando 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 corriente en que se subsana la omisión.

Adicionalmente, la empresa deberá determinar si el error identificado es material, y de ser así 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 no materiales, no se requerirá su reexpresión retroactiva, pero deberá realizar las revelaciones correspondientes.

CONCEPTO No. 20182000027001 DEL 10-05-2018		
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	Foliación de los libros de contabilidad cuando son llevados en archivos electrónicos Contenido mínimo de los libros de contabilidad y numeración consecutiva desde el sistema contable

Doctor

JAVIER ESTEBAN ESCOBAR PERDOMO

Contador

E.S.E. HOSPITAL DEPARTAMENTAL CENTENARIO DE SEVILLA

Sevilla - Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550001543-2, del día 26 de marzo de 2018, en la cual se señala:

“Solicito orientación sobre la generación de los libros de contabilidad de la entidad, en cuanto que la entidad ha aplicado lo establecido en el “Proceso Contable y Sistema Documental Contable” en el punto 4.1 que habla sobre los medios de conservación. El hospital determino (Sic) que la generación de los libros será electrónica, sin embargo tengo diferentes dudas. La primera, se deben tener folitura (Sic) previa para la generación de los libros, es decir debería existir un documento que establezca el número de folios aprobados o usados?. Lo segundo, cual debe ser el contenido mínimo de los libros y en caso de que no sea necesario el documento que establezca la foliatura, estos deberán ser numerados de manera consecutiva directamente desde el sistema de información contable?.”

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

CONSIDERACIONES

La Resolución N° 525 de 2016 emitida por la Contaduría General de la Nación y por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, establece:

3 SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE

(...)

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.

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.

(...)

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...

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.

(...)." (Subrayados fuera de texto)

Igualmente, el procedimiento para la evaluación de control interno contable, incorporado mediante la Resolución N° 193 de 2016 y sus modificaciones, establece:

“3.2.3 Sistema documental

(...)

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”. (Subrayados fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Pregunta 1. Foliación de los libros de contabilidad cuando son llevados en archivos electrónicos

Normativamente no está predeterminada la obligación de foliar los libros de contabilidad. No obstante, la Entidad, podrá determinar como uno de los mecanismos de control de los registros contables, alguna forma de identificación consecutiva de estos, caso en el cual se requiere que ello quede oficializado a través del sistema que considere adecuado.

Pregunta 2. Contenido mínimo de los libros de contabilidad y numeración consecutiva desde el sistema contable

Los libros de contabilidad sistematizan cronológicamente los hechos económicos que afectan las partidas de los estados financieros. Estos se clasifican en libros principales y auxiliares, a su vez, los libros principales se dividen en libro diario y libro mayor.

El libro diario debe contener las fechas de los movimientos de las cuentas, códigos, la denominación de las cuentas y el movimiento diario débito y crédito de la partida contable.

El libro mayor, debe contener el mes al cual corresponden los saldos iniciales, el movimiento débito y crédito, así como el saldo final de la cuenta a una fecha de corte.

Los libros auxiliares como documentos que detallan cronológicamente los hechos económicos registrados en los comprobantes de contabilidad, deberán contener como mínimo: el periodo al que corresponde, 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.

CONCEPTO No. 20182000027451 DEL 16-05-2018

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 que debe aplicar una Entidad que no ha sido clasificada
-----------------	---

Doctora

NUBIA ELIANA GARCÍA MONSALVE

Directora de Contabilidad

Lotería de Medellín

Medellín - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550001573-2, del 05 de abril de 2018, mediante la cual consulta lo siguiente:

“...1. De acuerdo al ámbito de aplicación del artículo 2 de la resolución 414, una entidad integrante del régimen de contabilidad pública y que no se encuentra dentro del listado de las entidades sujetas al Nuevo Marco Normativo Resolución 414 de 2014, que Marco Normativo debería aplicar además de la Resolución 533 de 2015?.

2. Si la entidad hace parte del régimen de contabilidad pública, pero no está en el listado, debo solicitar la clasificación a la mesa de la entidad del comité interinstitucional de la comisión de estadística de finanzas publicas?”

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

CONSIDERACIONES

La Contaduría General de la Nación por disposición constitucional y legal conferidas por el artículo 354 de la C.N y la Ley 298 de 1996, está facultada para la emisión de la Regulación Contable del sector público.

Adicionalmente, a través del artículo 6° de la Ley N° 1314 de 2009, Reglamentada por los Decretos Nacionales 1851 de 2013 y 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 en materia de regulación contable en Colombia, el procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento, en los siguientes términos:

“**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”. (Subrayados fuera del texto)

Por su parte, el documento “Estrategia de Convergencia de la Regulación Contable Pública hacia Normas Internacionales de Información (NIIF) y Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP)”, publicado en el mes de junio de 2013 por la Contaduría General de la Nación-CGN, contiene la política de regulación contable pública, la cual definió los siguientes tres (3) marcos normativos: a) Marco Normativo para Entidades de Gobierno, b) Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público y c) Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores o que Captan o Administran Ahorro del Público.

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)

En consecuencia, producto de los estudios adelantados, y en concordancia con los objetivos de la Ley No. 1314 de 2009, la Contaduría General de la Nación expidió la siguiente regulación:

MARCO NORMATIVO	ÁMBITO DE APLICACIÓN
Empresas que cotizan en el mercado de valores, o que captan o administran ahorro del público.	Artículo 2º Ámbito de aplicación: El marco normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público <u>debe ser aplicado por las entidades que se encuentran bajo el ámbito del</u>

<p>Resolución N° 037 de 2017, que deroga la Resolución 743 de 2013</p>	<p><u>Régimen de Contabilidad Pública y por los negocios fiduciarios que se relaciona a continuación:</u></p> <p>a) Empresas que sean emisoras de valores y sus valores se encuentren inscritos en el registro Nacional de Valores y Emisores (RNVE).</p> <p>b) Empresas que hagan parte de un grupo económico cuya matriz sea emisora de valores y ésta tenga sus valores inscritos en el RNVE.</p> <p>c) Sociedades fiduciarias.</p> <p>d) Negocios fiduciarios cuyo fideicomitente sea una entidad pública que cumpla las condiciones establecidas en los literales precedentes a), b), f), g) y h).</p> <p>e) Negocios fiduciarios cuyos títulos estén inscritos en el RNVE y su fideicomitente sea, directa o indirectamente, una o más empresas públicas.</p> <p>f) Establecimientos bancarios y entidades aseguradoras.</p> <p>g) Fondos de garantías y entidades financieras con regímenes especiales, sean o no emisores de valores.</p> <p>h) Banco de la República. (...) (Subrayados fuera del texto)</p>
<p>Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público.</p> <p>Resolución N° 414 del 2014</p>	<p>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: <u>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.</u></p> <p>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</p>

	Finanzas Públicas realice el correspondiente análisis y se oficialice en el Comité la modificación a la clasificación, si a ello hay lugar;
Entidades de gobierno. Resolución N° 533 de 2016	<p>ARTÍCULO 2°. Ámbito de aplicación. El Marco normativo para entidades de gobierno incorporado en el artículo 1° de la presente Resolución será aplicado por las entidades de gobierno que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública.</p> <p>Parágrafo. <u>Para la clasificación de las entidades como entidades de gobierno, la CGN tendrá como referente la clasificación efectuada por el Comité Interinstitucional de la Comisión de Estadísticas de Finanzas Públicas según los criterios establecidos en el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas.</u> 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, 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 la modificación a la clasificación, si a ello hubiere lugar. Esta solicitud se podrá realizar hasta el 31 de diciembre de 2015.</p>
Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público. Decreto 3022 de 2013.	<p>Corresponde al marco normativo aplicable por las Sociedades de Economía Mixta que se acojan a la excepción establecida en el parágrafo 2 del Artículo 2 de la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, expedida por la C.G.N.</p> <p>Parágrafo 2: <u>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,</u> siempre que participen en condiciones de mercado en competencia con entidades del sector privado, para lo cual allegarán la información que sustente esta condición y la justificación para aplicar dicho marco normativo en términos de costo-beneficio. lo anterior, sin perjuicio del reporte de información que</p>

	deberán efectuar a la CGN en las condiciones y plazos que esta establezca. (...) (Subrayados fuera del texto)
--	---

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo expuesto, 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.

Por consiguiente, la clasificación de las entidades, se realiza de acuerdo con su función económica, así:

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 Marco Normativo para Gobierno;

Si 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 Marco Normativo para Empresas que no cotizan, y que no captan ni administran ahorro del público;

Las que acceden al mercado bursátil con la colocación de valores, o que captan o administran recursos del público, les corresponde aplicar el Marco Normativo para empresas que Cotizan en el Mercado de Valores o que Captan o Administran Ahorro del Público;

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 y sus modificaciones.

Es preciso aclarar que en tratándose de una Empresa, no es viable la aplicación del Marco Normativo expedido mediante la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, toda vez que este corresponde únicamente a las Entidades de Gobierno.

Ahora bien, para formalizar tal asignación, la Entidad deberá presentar ante la CGN la solicitud de asignación de código, para lo cual debe adjuntar entre otros documentos el acto de constitución de la Empresa en cuestión, a efectos de adelantar el estudio por la instancia respectiva. Esta solicitud la puede realizar en nuestra página web en la siguiente ruta: www.contaduria.gov.co → servicio al ciudadano → servicio en línea y PQRS → solicitud de asignación de código institucional en el sistema CHIP, diligenciando el formato y enviando la información requerida.

Adicionalmente y para mayor información, podrá consultar los marcos normativos expedidos por la CGN página web de la Contaduría General de la Nación, www.contaduria.gov.co → RCP → RCP en convergencia con NIIF-NICSP.

CONCEPTO No. 20182000027851 DEL 18-05-2018

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 los saldos de propiedades, planta y equipo en el Estado de Situación Financiera de Apertura y en los Estados Financieros posteriores.

Señora
SANDRA LILIANA HERNÁNDEZ HERRERA
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550001640-2, del 10 de abril de 2018, donde solicita aclaración para la reexpresión de estados financieros:

“De acuerdo al asunto en referencia, solicito su asesoría en lo que tiene que ver con el manejo o procedimiento que bajo la Resolución 414 emitida por la Contaduría General de la Nación en octubre de 2014, debe dar una entidad que no cotiza en el Mercado de valores y que no captan ni administra ahorro del público ante la siguiente situación:

Al momento de la elaboración del balance de apertura con corte al 1 de enero de 2015, la compañía, una empresa de servicios públicos domiciliarios, no contaba con un inventario

físico de la propiedad, planta y equipo; adicionalmente realizó el reconocimiento por el costo histórico manteniendo las vidas útiles definidas en el régimen de contabilidad pública, debido a que no se habían efectuado los avalúos técnicos a la fecha de transición, que le permitieran optar por la política contable de reconocimiento inicial de sus elementos de propiedad, planta y equipo en el Estado de Situación Financiera de Apertura al valor de mercado, la cual se indica en el instructivo 002 de 2014 (Instructivo solo de transición a la Resolución 414).

Actualmente, en el año 2018 la compañía realizó el inventario y avalúo de los elementos de propiedad, planta y equipo. Adicionalmente, revisó las estimaciones contables y definió las vidas útiles de sus activos fijos tomando en cuenta lo establecido en la Resolución 414 de 2014. (...)

Con base en lo anterior, y teniendo en cuenta que la Empresa de Servicios Públicos debe realizar el reconocimiento de su Propiedad, planta y equipo con base en los lineamientos definidos por la Contaduría General de la Nación en la Resolución 414 de 2014 e Instructivo 002 de 2014, requiero que por favor me indiquen cuál de las siguientes opciones es la correcta:

- I. Calcular el ajuste resultante de tomar el inventario y avalúo de activos fijos realizado en el año 2018, desde el 1 de enero de 2015 y reconocer el ajuste total en los estados financieros del primer trimestre de 2018, sin afectar períodos anteriores; teniendo en cuenta que tanto el balance de apertura como los estados financieros al cierre de los años 2015, 2016 y 2017 ya fueron previamente aprobados por el máximo ente de control y reportados a las entidades de vigilancia y control del estado (Contaduría, Contraloría, Superintendencia de Servicios Públicos); este ajuste será revelado en los estados financieros o
- II. Efectuar la re-expresión de los estados financieros desde el período más antiguo para el que se tenga información, esto es el balance de apertura y de ahí en adelante al cierre de 2015, 2016 y 2017, de igual manera se debe revelar el hecho que dio origen a la reexpresión de las cifras.

Adicionalmente, agradecería me informen cual sería la implicación que tendría no cumplir con el tratamiento establecido por la Resolución 414 e Instructivo 002 de 2014 en esta materia.”

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

CONSIDERACIONES

El Instructivo 002 de 2014 emitido por la CGN, define los procedimientos para la elaboración del Estados de Situación Financiera de Apertura, con corte al 1 de enero de 2015, los cuales se utilizan con propósitos comparativos, y establece:

“1.1 ACTIVOS

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

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

1.1.9 Propiedades, planta y equipo

De acuerdo con el nuevo Marco Normativo, las propiedades, planta y equipo son activos tangibles empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes; para la prestación de servicios; para propósitos administrativos y, en el caso de bienes muebles, para generar ingresos producto de su arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no están disponibles para la venta y se espera usarlos durante más de un periodo contable. (...)

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

- a) Identificar y clasificar la propiedad, planta y equipo por su naturaleza, como terrenos, maquinaria y equipo, plantas productoras, o muebles y enseres, entre otros. Para tal efecto, se tendrán en cuenta las propiedades, planta y equipo que surjan de contratos de arrendamiento financiero.
- b) Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, las provisiones de propiedades, planta y equipo reconocidas a 31 de diciembre de 2014 afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

c) Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, las valorizaciones de propiedades, planta y equipo reconocidas a 31 de diciembre de 2014 afectando directamente el patrimonio en la cuenta Superávit por Valorizaciones.

d) Medir cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo utilizando alguna de las siguientes alternativas:

i) Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; para lo cual, realizará las siguientes acciones:

ii) Al valor de mercado o al costo de reposición depreciado determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La depreciación acumulada se dará de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

iii) Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor razonable o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco Normativo. El valor actualizado se ajustará para reflejar cambios en un índice general o específico de precios. Para tal efecto, la empresa tendrá en cuenta las valorizaciones o provisiones que tenía el elemento las cuales, a 31 de diciembre de 2014, se reconocen de manera separada. La diferencia entre el valor calculado según lo señalado en este numeral y el costo del elemento a 31 de diciembre de 2014, incrementará o disminuirá el valor del activo y afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

Teniendo como referencia el valor actualizado determinado de acuerdo con el párrafo anterior, la empresa calculará la depreciación acumulada que el elemento tendría desde la fecha de valuación hasta la fecha de transición. Para el efecto, la empresa determinará la vida útil del activo y calculará la proporción del costo que corresponda al porcentaje de la vida útil transcurrida entre la fecha de valoración y la fecha de transición. Cualquier diferencia entre este valor y la depreciación acumulada calculada a 31 de diciembre de 2014 afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

La empresa evaluará si existen, al inicio del periodo de transición, indicios de deterioro del valor y, si este es el caso, comprobará el deterioro del valor para dicha partida. Para tal

efecto, la empresa aplicará lo establecido en el presente instructivo para el deterioro del valor de los activos.” (Subrayado fuera del texto)

La Ley 734 de 2002 por la cual se expide el Código Disciplinario Único, establece en el numeral 52, del artículo 48, como una falta gravísima “No dar cumplimiento injustificadamente a la exigencia de adoptar el Sistema Nacional de Contabilidad Pública de acuerdo con las disposiciones emitidas por la Contaduría General de la Nación y no observar las políticas, principios y plazos que en materia de contabilidad pública se expidan con el fin de producir información confiable, oportuna y veraz.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas se concluye:

El Instructivo N° 002 de 2014 permitía optar por alguna de las tres alternativas determinadas en el literal d) del numeral 1.1.9 Propiedades, planta y equipo, para efectos de la incorporación al ESFA. Aplicada una de ellas, esta se convierte en la base definitiva para la medición posterior de tales activos.

Atendiendo a que, en la fecha de transición correspondiente al 1º de enero de 2015, la empresa optó por el reconocimiento de sus elementos de propiedades, planta y equipo, de acuerdo a la primera alternativa de medición (Costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro del valor), del Instructivo 002 de 2014 emitido por la CGN, no es posible realizar con posterioridad un cambio de alternativa, por lo cual, al no constituirse un error de periodos anteriores, no habrá lugar a la reexpresión de estados financieros.

Por último, en cuanto a las implicaciones que tendría la empresa por no cumplir con lo estipulado por la CGN en el Marco Normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valor, y que no captan ni administran ahorro del público anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, es un asunto que debe evaluarse de cara a los numerales 26 y 56 del artículo 48 FALTAS GRAVISIMAS, de la Ley 734 de 2002, cuya aplicación compete a la Procuraduría General de la Nación.

CONCEPTO No. 20182000030371 DEL 06-06-2018

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica

SUBTEMAS	Tratamiento contable de los ajustes de ejercicios anteriores y las cuentas a utilizar bajo el nuevo Marco Normativo.
-----------------	--

Doctor

RONALD ELÍAS SUÁREZ ÁLVAREZ

Jefe Nacional de Contabilidad e Impuestos

Servicios Postales Nacionales S.A.

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550001907-2, del día 25 de abril de 2018, en la cual solicita se indique el tratamiento contable de los ajustes de ejercicios anteriores y las cuentas a utilizar bajo el nuevo Marco Normativo.

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

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014, señala:

“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. (...)

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 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.” (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, anexas a la Resolución N° 414 de 2014 y modificadas por la Resolución N° 607 de 2016, en el numeral 5. Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, del Capítulo VI. Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, señalan:

“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. (...)” (Subrayado fuera de texto)

De igual manera, 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 siguiente cuenta:

“3225 - RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de ser absorbido.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de la pérdida o 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 la utilidad o excedente del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su distribución.
- 2- El valor de la pérdida o déficit absorbido 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

De acuerdo a las consideraciones expuestas anteriormente, el tratamiento para aquellos hechos que corresponden a ajustes de periodos anteriores, serán tratados como errores contables correspondientes a periodos anteriores, para lo cual la entidad deberá realizar la corrección en el periodo actual, sea o no material, afectando las partidas de activos, pasivos o patrimonio, que se hayan visto impactadas, 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 Entidad deberá determinar la naturaleza del error identificado, ya que, para efectos de presentación, para aquéllos catalogados como materiales 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 no materiales, no se requerirá su reexpresión retroactiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes.

Si el error es descubierto antes de la fecha de autorización para la publicación de los estados financieros, la Entidad puede efectuar el registro contable y ordenar el ajuste a la información de acuerdo con las políticas contables adoptadas por la Entidad.

CONCEPTO No. 20182000032611 DEL 22-06-2018

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	Conformación del Comité de Sostenibilidad Contable

Doctor
GILBERTO ÁLZATE OSORIO
Jefe Departamento de Contabilidad
Centro de Diagnóstico Automotor del Valle
Valle- Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550002267-2 del 25 de mayo de 2018, mediante la cual consulta lo siguiente:

“...bajo los nuevos marcos normativos existe todavía el tema sobre la conformación del COMITE DE SOSTENIBILIDAD CONTABLE, (Sic) pues desde su creación antes era una opción para la empresa pues mencionaba claramente que la empresa podrá. (Sic) En los procesos y guías no encuentro que este tema haya quedado vigente por favor me confirman lo más pronto posible...”

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

CONSIDERACIONES

La Resolución N° 193 del 05 de mayo de 2016, y sus modificaciones, por la cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, determina:

“ARTÍCULO 1° 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 quedara como se indica en el anexo de la presente Resolución. (...)

3.2.2 Herramientas de mejora continua y sostenibilidad de la calidad de la información financiera

Dada la característica recursiva de los sistemas organizacionales y la interrelación necesaria entre los diferentes procesos que desarrollan las entidades, estas deberán contar con herramientas tendientes a la mejora continua y de sostenibilidad de la información financiera de manera que se genere información con las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Estas herramientas pueden ser de diversa índole, como la creación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable o la implementación de herramientas sustentadas en políticas, procedimientos, directrices, instructivos, lineamientos o reglas de negocio que propendan por garantizar de manera permanente la depuración y mejora de la calidad de la información financiera.

Lo anterior, sin perjuicio de las responsabilidades y autonomía que caracterizan el ejercicio profesional del contador público encargado del área contable de la entidad y del jefe de la oficina de control interno o quien haga sus veces. (...). (Subrayados fuera del texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo expuesto, la Resolución N° 193 de 2016, aplicable al procedimiento para la evaluación del control interno contable, con el objeto de que la información refleje la situación de la Entidad de manera ajustada a la realidad, prevé la conformación del Comité Técnico de sostenibilidad contable, cuyo rol en términos del saneamiento de la información contable, propende por la calidad de la misma, como una acción de carácter potestativo, mas no imperativo.

CONCEPTO No. 20182000033051 DEL 29-06-2018

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento de redes de acueducto y alcantarillado en virtud de un contrato de operación

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento de redes de acueducto y alcantarillado en virtud de un contrato de operación

Doctor
DAVID FERNANDO AGUDELO BEDOYA
Gerente
Aguas del Carmelo S.A. E.S.P
El Carmen de Atrato -Chocó

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550002451-2 del 6 de junio de 2018, en la cual solicita concepto sobre qué entidad debe efectuar el registro de las redes de acueducto y alcantarillado, si en la Empresa Aguas del Carmelo S.A. E.S.P prestadora de los servicios públicos, o en el Municipio.

Informa que se suscribió entre las dos entidades, el contrato de operación No.80 del 24 de junio de 2015 cuyo objeto es el siguiente:

“OBJETO. El presente contrato tiene por objeto encomendar al OPERADOR la administración, operación y mantenimiento o de los sistemas de acueducto, alcantarillado y aseo en el área delimitada por el perímetro sanitario o área de servicios de la cabecera urbana a del municipio o del Carmen de Atrato conforme se encuentra definido en el esquema de ordenamiento territorial, así como en las comunidades rurales en donde se presta el servicio con infraestructura del Municipio”

En los siguientes términos se resuelve la consulta:

CONSIDERACIONES

El numeral 5 del Marco Conceptual del anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, establece lo siguiente respecto del principio de esencia sobre la forma:

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

El numeral 6.1.1 de este mismo documento define los activos, así:

“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)

La Norma de arrendamientos del anexo a la Resolución N° 607 de 2016 y sus modificaciones, expedida por la CGN, estipula:

“1. Un arrendamiento es un acuerdo mediante el cual el arrendador cede al arrendatario, el derecho a utilizar un activo durante un periodo de tiempo determinado a cambio de percibir una suma única de dinero, o una serie de pagos.

13.1. Clasificación

5. La clasificación del arrendamiento dependerá de la esencia económica y naturaleza de la transacción, más que de la forma legal del contrato. Un arrendamiento se clasificará como financiero cuando se den, entre otras, alguna o varias de las siguientes situaciones:

- a) el arrendador transfiere la propiedad del activo al arrendatario al finalizar el plazo del arrendamiento
- b) el arrendatario tiene la opción de comprar el activo a un precio que se espera sea suficientemente inferior al valor razonable, en el momento en que la opción es ejercitable, de modo que, al inicio del arrendamiento, se prevé con razonable certeza que tal opción se ejercerá;
- c) el plazo del arrendamiento cubre la mayor parte de la vida económica del activo, incluso si la propiedad no se transfiere al final de la operación (la vida económica corresponde al periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable económicamente, por parte de uno o más usuarios, o a la cantidad de unidades de producción o similares que se espera obtener de este, por parte de uno o más usuarios);
- d) el valor presente de los pagos que debe realizar el arrendatario al arrendador es al menos equivalente a casi la totalidad del valor razonable del activo objeto de la operación, al inicio del arrendamiento
- e) los activos arrendados son de una naturaleza tan especializada que solo el arrendatario tiene la posibilidad de usarlos sin realizar modificaciones importantes en ellos
- f) el arrendatario puede cancelar el contrato de arrendamiento y las pérdidas sufridas por el arrendador a causa de tal cancelación las asume el arrendatario
- g) las pérdidas o ganancias derivadas de las fluctuaciones en el valor razonable del valor residual recaen sobre el arrendatario y,
- h) el arrendatario tiene la posibilidad de prorrogar el arrendamiento, con unos pagos que son sustancialmente inferiores a los habituales del mercado (...)

13.2. Arrendamientos financieros (...)

13.2.2. Contabilización para el arrendatario

13.2.2.1. Reconocimiento

23. Cuando el arrendamiento se clasifique como financiero, el arrendatario reconocerá un préstamo por pagar y el activo tomado en arrendamiento, el cual se tratará como propiedades; planta y equipo; propiedades de inversión; o activos intangibles, según corresponda. El préstamo por pagar y el activo tomado en arrendamiento se medirán de acuerdo con lo definido en esta Norma.

13.3. Arrendamientos operativos

13.3.2. Contabilización para el arrendatario

13.3.2.1. Reconocimiento y medición

41. Cuando el arrendamiento se clasifique como operativo, el arrendatario no reconocerá el activo arrendado en sus estados financieros. (...) “(Subrayado fuera de texto)

De otra parte, el numeral 6.1.1 del Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las entidades de gobierno, incorporado mediante la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, 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 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 (...) “(Subrayado fuera de texto)

La Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente del anexo de la Resolución N° 484 de 2017 y sus modificaciones, prescribe:

“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. (...)

a. Reconocimiento y medición de activos en concesión

3. La entidad concedente reconocerá los activos en concesión, siempre y cuando: a) controle o regule los servicios que debe proporcionar el concesionario con el activo, los destinatarios o el precio de los mismos y b) controle (a través de la propiedad, del derecho de uso o de otros medios) cualquier participación residual significativa en el activo al final del plazo del acuerdo de concesión. Lo anterior, con independencia de que la entidad concedente tenga, o no, la titularidad legal de los activos en concesión. (...) "(Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

El principio de esencia sobre forma incluido en el Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, establece que los hechos económicos se reconocen atendiendo la esencia económica de la transacción de manera independiente a su forma legal.

En razón a que en el contexto de la consulta no permite identificar con claridad el tipo de contrato y las condiciones mediante las cuales el Municipio entrega a la Empresa Aguas del Carmelo S.A. E.S.P el mantenimiento de los sistemas de acueducto y alcantarillado, se requiere que las dos entidades, evalúen conjuntamente las condiciones que permitan determinar el control de los activos bajo el contexto del Marco conceptual contenido en el anexo a la Resoluciones N° 414 de 2014, la Normas contenidas en el anexo a la Resolución N° 607 de 2016, así como el Marco conceptual contenido en anexo a la Resolución N° 533 de la 2015, y las Normas contenidas en el anexo a la Resolución N° 484 de 2017, y las modificaciones expedidas respectivamente.

Del consenso efectuado entre las dos entidades, podría concluirse que el caso particular se enmarca en una de las siguientes alternativas de registro, dependiendo de la esencia económica del contrato de operación suscrito por las partes:

a) Las redes de acueducto y alcantarillado son entregadas por el Municipio a la Empresa, en el marco de un acuerdo de concesión:

En este caso, la Empresa Aguas del Carmelo S.A. E.S.P no reconocerá las redes de acueducto en su situación financiera, pues se entiende que se explotan o se utilizan para prestar servicios a nombre del Municipio o para desarrollar actividades reservadas a esta última, aún cuando la construcción, la operación, las mejoras y el mantenimiento corran por cuenta y riesgo de la empresa.

Conforme a lo anterior, corresponde al Municipio reconocer la infraestructura en sus estados financieros de acuerdo con la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente del anexo a la Resolución N° 484 de 2017 y sus modificaciones.

b) Las redes de acueducto entregadas por la entidad territorial a la empresa en el marco de un arrendamiento operativo:

En este escenario, el Municipio no transfiere sustancialmente los riesgos y ventajas de las redes de acueducto y alcantarillado a la Empresa, motivo por el cual, esta no debe reconocer los activos en su situación financiera, y en contraste, debe reconocer un gasto por concepto de arrendamiento operativo.

c) Las redes de acueducto y alcantarillado son entregadas por el Municipio a la Empresa, en el marco de un arrendamiento financiero:

Si se evidencia el cumplimiento de uno o varios de los aspectos señalados en el numeral 13.1 de la Norma de arrendamientos del anexo a la Resolución N° 607 de 2016 y sus modificaciones, la Empresa Aguas del Carmelo S.A. E.S.P debe incorporar las redes de acueducto utilizadas en su situación financiera, utilizando como contrapartida un préstamo por pagar.

CONCEPTO No. 20182000033111 DEL 29-06-2018

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	Incorporación a la contabilidad de bienes de propiedad, planta y equipo dados de baja en períodos anteriores.

Señor

JAVIER TORRES MENDIVELS

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

851

Profesional de Activos fijos
Hospital Regional de Sogamoso
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2018550002243-2 del 24 de mayo de 2018, mediante la cual consulta el proceso y procedimiento para incorporar un bien indebidamente dado de baja en cuentas a los activos de la institución.

CONSIDERACIONES

La Norma relativa a las Políticas contables, Cambios en las estimaciones contables y Corrección de errores, contenida en el Anexo de la Resolución N° 607 de 2016, dispone:

“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.”

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar:

Con el objeto de incorporar a la contabilidad de la entidad bienes que habían sido dados de baja, es procedente aplicar la Norma de corrección de errores que se presenta por no utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros fueron formulados y que podría esperarse razonablemente se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de dichos estados.

Para corregir los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo que se descubra el error ajustará el valor de la partida de propiedades, planta y equipo afectando la cuenta de Utilidades de ejercicios anteriores ya que en ningún caso podrá incluir el ajuste en el resultado del periodo en el que se descubra el error

En caso de ser material el ajuste, para efectos de presentación deberá expresar los rubros afectados por la corrección del error de manera retroactiva en la información comparativa afectada por el error, como si los errores no se hubieran cometido. Además deberá presentar el estado de situación financiera del inicio del primer período comparativo

Si el error de periodos anteriores no es material no se requerirá su reexpresión retroactiva, y su incorporación solo tendrá efectos prospectivos y alternamente deberá hacerse la revelación en las notas pertinentes a los Estados Financieros.

CONCEPTO No. 20182000033381 DEL 29-06-2018

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	Aplicabilidad y obligatoriedad de una Empresa Social del Estado, como entidad prestadora de servicios de salud descentralizada de orden Municipal, para cumplir con las obligaciones del artículo 355 de la Ley 1819 de 2016.

Doctor
 JAVIER A. LÓPEZ RESTREPO
 Jefe de Oficina de Control Interno
 E.S.E BELLOSALUD
 Bello - Antioquía

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550002477-2 de fecha 08 de junio de 2018, mediante la cual nos concepto sobre la aplicabilidad y obligatoriedad de la E.S.E. BELLOSALUD, como entidad prestadora de servicios de salud descentralizada de orden Municipal para cumplir con las obligaciones del artículo 355 de la Ley 1819 de 2016.”

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

CONSIDERACIONES

La Ley N° 1739 del 23 diciembre de 2014, por medio de la cual se modifica el Estatuto Tributario, la Ley 1607 de 2012, se crean mecanismos de lucha contra la evasión y se dictan otras disposiciones, prescribe:

“ARTÍCULO 59. DEPURACIÓN CONTABLE. Modificado por el art. 261, Ley 1753 de 2015. Las entidades públicas adelantarán, en un plazo de cuatro (4) años contados a partir de la vigencia de la presente ley, las gestiones administrativas necesarias para depurar la información contable de las obligaciones, de manera que en los estados financieros se revele en forma fidedigna la realidad económica, financiera y patrimonial de la entidad”

A su vez, la Ley N° 1753 del 9 de junio de 2015, Por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2014-2018 “Todos por un nuevo país”, instaura:

“ARTÍCULO 261. DEPURACIÓN CONTABLE. Modifíquese el artículo 59 de la Ley 1739 de 2014. Depuración contable. La Unidad Administrativa Especial - Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN, adelantará, en un plazo máximo de cuatro (4) años contados a partir de la vigencia de la presente ley, las gestiones administrativas necesarias para depurar la información contable, de manera que en los estados financieros se revele en forma fidedigna la realidad económica, financiera y patrimonial de la entidad”

Así mismo, la Ley N° 1819 del 29 de diciembre de 2016, por medio de la cual se adopta una Reforma Tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, establece:

“ARTÍCULO 355. SANEAMIENTO CONTABLE. 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” (subrayado fuera del texto).

Por su parte, el artículo 5° de la Resolución No. 107 del 30 de marzo 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, establece:

“ARTÍCULO 5°. Las entidades territoriales, en los términos del artículo 286 de la Constitución Política, que deban realizar el proceso de depuración contable a que se refiere el artículo 355 de la Ley 1819 de 2016, aplicarán el siguiente procedimiento. (...)”

Por su parte, la Resolución N° 193 del 5 de mayo de 2016, emitida por la CGN, incorpora en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, modificada a través de la Resolución N° 693 de diciembre de 2016, dispone:

“Artículo 1°. Incorpórese, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, con el fin de medir la efectividad de las acciones mínimas de control que deben realizar los responsables de la información financiera de las entidades públicas y garantizar, razonablemente, la producción de información financiera con las características fundamentales de relevancia y

representación fiel, definidas en el marco conceptual del marco normativo que le sea aplicable a la entidad, de acuerdo con lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública. El Procedimiento para la evaluación del control interno contable quedará como se indica en el anexo de la presente resolución.

Artículo 2º. El Procedimiento para la evaluación del control interno contable debe ser aplicado por las entidades incluidas en el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública, de conformidad con lo dispuesto en la Resolución 354 de 2007 y en las demás normas que la modifiquen o sustituyan.

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 4º. Los responsables del informe anual de evaluación del control interno contable son el representante legal y el Jefe de la Oficina de Control Interno, o quien haga sus veces.

Artículo 5º. (Modificado). * **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. Así mismo, 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 (...)" (Subrayados fuera del texto)

Así mismo, el Procedimiento para la evaluación del Control interno contable, anexo a la Resolución N° 193 de 2016, determina:

“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.

(...)

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo expuesto, se concluye en primer lugar, que la Ley N° 1819 de 2016, hace referencia al proceso de depuración contable que deben realizar las entidades territoriales, constituidas según el artículo 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. Al ser de aplicación por parte de las entidades territoriales, no podrá ser aplicado por las Empresas Sociales del Estado, las cuales se encuentran dentro del ámbito de aplicación del Marco Normativo anexo a la Resolución N° 414 y sus modificaciones.

En consecuencia el proceso que deben desarrollar permanentemente las Empresas, en aspectos relacionados con la depuración contable, debe adelantarse con base en lo dispuesto en el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los procedimientos transversales del Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución N° 193 de 2016.

CONCEPTO No. 20182000033801 DEL 09-07-2018

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan o Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Tratamiento de las ganancias retenidas en la cuenta Impactos por Transición al nuevo marco de regulación, tras la venta del activo que generó el ajuste.

Doctor

MAURICIO TOBÓN

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

857

Gerente General
 Instituto para el Desarrollo de Antioquia - IDEA
 Medellín - Antioquía

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550002405-2, del día 31 de mayo de 2018, en la cual se solicita precisar, de acuerdo al Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, cuál debe ser el tratamiento de la “utilidad retenida” en la cuenta Impactos por Transición al nuevo marco de regulación, tras la venta del activo que generó el ajuste. Al respecto, se solicita conceptuar sobre los siguientes interrogantes:

- Tras la venta del activo, con lo cual se ha realizado la ganancia contabilizada en el ESFA, ¿de qué forma el IDEA puede trasladar la ganancia retenida de la cuenta de Impactos por transición al nuevo marco de regulación?
- ¿A qué cuenta contable debe trasladarse la “ganancia retenida” o el valor en que se afecte la cuenta de impactos por transición?
- ¿Es suficiente la dinámica contable para el traslado de la cuenta impactos por transición al nuevo marco de regulación o deberá la CGN complementar el catálogo de cuentas?
- ¿Teniendo en cuenta que la venta del activo fue realizada en el 2017, se debería reexpresar los estados financieros de dicho año?; o, dado que no existía normas o doctrina que lo permitieran en ese momento, ¿se puede hacer el ajuste en el 2018?
- ¿Según las respuestas anteriores, por analogía, se podrá dar un tratamiento similar a las demás partidas de ajuste que hacen parte de la cuenta impactos por transición al nuevo marco de regulación, o cada partida debe ser consultada y tener un análisis particular?

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, señala en su Capítulo 6 - Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, que:

“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, pasivos y el patrimonio. Los elementos relacionados directamente con la medida del rendimiento financiero son los ingresos, los gastos y los costos.

(...)

6.1.3 Patrimonio

El patrimonio comprende el valor de los recursos 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 sobre los fondos aportados por el Estado, y los particulares, las ganancias acumuladas, los superávits y las reservas.

Para determinar si una partida cumple la definición de activo, pasivo o patrimonio, debe prestarse atención a las condiciones esenciales y a la realidad económica que subyacen a la misma y no a su forma legal” (subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas anteriormente, debe entenderse que el efecto acumulado en la cuenta 3268-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN no surge de la actividad normal del periodo sino de ajustes producto del cambio de las bases de reconocimiento y medición, que sólo ocurre por aplicar el nuevo marco normativo, y, por ende, existe una restricción en cuanto a su distribución o disposición, lo que da lugar a una clasificación específica dentro del patrimonio de la entidad.

Ahora bien, ante la situación descrita dentro de los antecedentes, se entiende como realizada la porción del ajuste reconocido en la cuenta 3268-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN, atribuible al activo en referencia, toda vez que al venderse el activo, se configura un hecho económico, a partir del cual ya no se encuentra dentro de los estados financieros de la entidad la partida que dio origen al ajuste, desvirtuándose así las restricciones iniciales, y surgiendo nuevas condiciones, propias de aquellas que permiten dejar tal importe a merced de la instancia competente, para su

respectiva disposición, requiriéndose en consecuencia su reclasificación hacia otra categoría del patrimonio.

Para tal efecto, queda a disposición del órgano de la entidad que cuente con las facultades legales, el determinar cómo se dispondrá del valor correspondiente reconocido en la cuenta 3268-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN, esto es, trasladarse a la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES o a la cuenta 3215-RESERVAS.

Dado que el tratamiento descrito con anterioridad no se encontraba regulado previamente dentro del Marco Normativo, no se configuraría la existencia de un error contable, además, como se señaló anteriormente, es la misma entidad, a través del órgano competente, quien determina el momento y la forma en que deben disponerse los ajustes por transición una vez se entiendan como realizados, por ejemplo, ante la baja de un activo o pasivo que generó algún ajuste en la determinación de los saldos iniciales.

Resulta importante precisar que los ajustes surgidos por la transición al nuevo marco normativo, deben ser claramente identificados con el nivel de detalle adecuado en los registros auxiliares y en los estados financieros de la entidad, de tal forma que puedan, en el futuro, hacer seguimiento a la realización de cada una de las transacciones de forma individual, y darle el tratamiento que se explicó en estas conclusiones.

Finalmente, en relación con las respuestas de la Contaduría General de la Nación a las consultas que le presentan los usuarios, 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 (...)”.

CONCEPTO No. 20182000035591 DEL 24-07-2018

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	Presentación de la cuenta de transferencias en el Estado de Resultado Integral.

Doctor

LUIS EFRAÍN FERNÁNDEZ OTÁLORA

Gerente

E.S.E. Hospital Mario Gaitán Yanguas - Soacha

Soacha - Cundinamarca

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550002624-2, del día 21 de junio de 2018, en la cual solicita se indique cual debe ser la presentación de la cuenta transferencias en el Estado de Resultado Integral, puntualmente si se debe presentar como ingreso operacional o no operacional, tomando en cuenta que el valor reflejado en dicha cuenta corresponde a recursos que fueron girados por la Secretaria de Salud de Cundinamarca para apalancamiento financiero con el fin de pagar obligaciones de la vigencia 2017.

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

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014, 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. (...)

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. (...)

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 y modificadas por la Resolución N° 607 de 2016, en el Capítulo IV. Ingresos, señalan:

“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. (...)

2.2.4. Presentación de subvenciones

15. Las subvenciones se presentarán por separado en el resultado del periodo dentro del Estado del Resultado Integral.” (Subrayado fuera de texto)

De igual manera, las normas antes mencionadas, en el Capítulo VI. Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, indican:

“1.3.3. Estado del resultado integral

24. 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

25. 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. (...)

28. 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.

29. 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

30. 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.

31. 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)

CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones expuestas anteriormente, se hace aclaración de que la cuenta de TRANSFERENCIAS es utilizada únicamente por las entidades clasificadas como Entidades de Gobierno, por su parte las Empresas, cotizantes o no cotizantes, utilizarán la cuenta de SUBVENCIONES.

Ahora bien, en relación a su consulta sobre la presentación de la cuenta de SUBVENCIONES dentro del Estado de Resultado Integral de la E.S.E., de acuerdo a la nueva reglamentación del Marco Normativo de la Resolución N° 414 de 2014, se observa que no existe ni se exige una clasificación, entre operacional y no operacional, en relación a las partidas que se presentan en el estado de resultado integral, pero si se hace necesario distinguir en este estado financiero el resultado del periodo, el otro resultado integral y el resultado integral del periodo.

Por lo anterior, los ingresos obtenidos por medio de subvenciones se presentarán en un renglón separado dentro de los ingresos del estado de resultado integral de la E.S.E., de acuerdo a lo indicado en el párrafo 15 de la Norma de Subvenciones, de igual forma esta separación corresponde a que la naturaleza de este ingreso no se relaciona con la naturaleza de los ingresos fiscales o venta.

CONCEPTO No. 20182000038861 DEL 03-08-2018

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	Mecanismos para garantizar el seguimiento e implementación del nuevo Marco normativo contable y la sostenibilidad del sistema contable público en las Empresas que no cotizan en el mercado público de valores, ni captan o administran recursos del público

Doctora
CLAUDIA RIVERA MEJÍA
Jefe de Control de Gestión

Doctora
EMPERATRIZ MARTÍNEZ GUERRA
Contadora externa contratada para el seguimiento al Control Interno Contable
Aguas de Barrancabermeja S.A. ESP
Barrancabermeja -Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550002642-2 de junio 22 de 2018, en la que solicita a la CGN que señale si las entidades públicas deben contar con un “Plan de trabajo anual sobre el estado de implementación de las normas internacionales de contabilidad” o con un plan anual donde se consignen las actividades de fortalecimiento en la implementación, asociadas en la mayoría de los casos a requerimientos de software acorde con las actualizaciones y requerimientos normativos, el fortalecimiento de la capacitación de los miembros de las dependencias financieras y la implementación de controles.

CONSIDERACIONES

Las empresas públicas colombianas no aplican las Normas Internacionales de Información Financiera -NIIF- 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:

30. 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).

31. El Catálogo General de Cuentas expedido mediante la Resolución 139 de 2015 (modificada por la Resolución 466 de 2016).

32. El Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública, expedido mediante la Resolución 628 de 2015.

33. El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, expedido mediante la Resolución 193 de 2016.

34. Las Guías de aplicación que expida la CGN.

35. 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.

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” (subrayados fuera del texto).

Con fundamento en lo anterior, la Contaduría General de la Nación, 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.

Respecto de la obligación de adoptar un plan de acción relacionados con la preparación para la implementación obligatoria del proceso contable a cargo de las Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, el Artículo 3º de la Resolución 414 de 2014, señaló lo siguiente:

“ARTÍCULO 3º. Cronograma. El cronograma de aplicación del marco normativo anexo a la presente resolución, comprende tres períodos: preparación obligatoria, transición y aplicación.

Período de 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.

De otro lado, mediante Resolución 193 de 2016, la CGN expidió el “Procedimiento para la evaluación del control interno contable”, el cual constituye en un instrumento para orientar a los responsables de la información financiera de las entidades en la realización de las gestiones administrativas necesarias para garantizar la producción de información financiera que cumpla con las características fundamentales de relevancia y representación fiel a que se refieren los marcos conceptuales de los marcos normativos incorporados en el Régimen de Contabilidad Pública.

En el numeral 2.1. y 3.2. del anexo a la citada Resolución, se dispone lo siguiente:

“2.1 Marco de referencia del proceso contable

2.1.1 Marco normativo del proceso contable

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

2.1.2 Políticas de operación

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

(...)

3.2 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.

(...)

3.2.4 Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

(...)

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

3.2.8 Eficiencia de los sistemas de información

Con independencia de la forma que utilicen las entidades para procesar la información, el diseño del sistema implementado deberá garantizar eficiencia y eficacia en el procesamiento y generación de la información financiera.

Para la implementación y puesta en marcha de sistemas automatizados, las entidades observarán criterios de eficiencia en la adquisición de equipos y programas que contribuyan a satisfacer sus necesidades de información, atendiendo la naturaleza y complejidad de la entidad de que se trate; además, se deberá procurar que los sistemas implementados integren adecuadamente los principales procesos que tienen a su cargo las dependencias.

(...)

En el mismo sentido y para efectos de garantizar el adecuado reporte de la información financiera a través del Sistema Consolidador de Hacienda e Información Financiera Pública (CHIP), el jefe de la oficina de control interno, o quien haga sus veces, evaluará el cumplimiento de las políticas y protocolos de seguridad en la instalación, operación y mantenimiento de este aplicativo.

(...)

3.2.10 Registro de la totalidad de las operaciones

Deberán adoptarse los controles que sean necesarios para garantizar que la totalidad de las operaciones llevadas a cabo por las entidades estén vinculadas al proceso contable, independientemente de su cuantía y relación con el cometido estatal. Para ello, se deberá implementar una política institucional que señale el compromiso de cada uno de los procesos en cuanto al suministro de la información que le corresponda y verificación de la materialización de dicha política en términos de un adecuado flujo de información entre los diferentes procesos organizacionales, así como entre los procedimientos implementados y documentados.

3.2.14 Análisis, verificación y conciliación de información

Debe realizarse permanentemente el análisis de la información contable registrada en las diferentes subcuentas, a fin de contrastarla y ajustarla, si a ello hubiere lugar, con las fuentes de datos que provienen de aquellas dependencias que generan información relativa a bancos, inversiones, nómina, rentas o cuentas por cobrar, deuda pública, propiedad, planta y equipo, entre otros.

De igual forma, deben adelantarse cruces de información con fuentes externas, acudiendo a herramientas tales como la conciliación trimestral de saldos de operaciones recíprocas con las diferentes entidades con las cuales se efectúan transacciones con o sin situación de fondos, o la circularización con deudores y acreedores.

En todos los casos, deberá dejarse evidencia, en papeles de trabajo, de los análisis y conciliaciones de cuentas que sirvieron de soporte a los ajustes realizados. De igual forma, se deberán implementar los procedimientos que sean necesarios para la elaboración periódica de conciliaciones de forma que el proceso conciliatorio haga posible un seguimiento de las partidas generadoras de diferencias entre los documentos soporte y los libros de contabilidad.

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.

(...)

3.2.16 Cierre contable

Las entidades deberán adelantar todas las acciones de orden administrativo necesarias para efectuar un cierre integral de la información producida en todas las áreas que generan hechos económicos, tales como cierre de compras, ventas, tesorería y presupuesto; recibo a satisfacción de bienes y servicios; reconocimiento de derechos; elaboración de inventario de bienes; legalización de cajas menores, viáticos y gastos de viaje; anticipos a contratistas y proveedores; conciliaciones; verificación de operaciones recíprocas; y ajustes por deterioro, depreciaciones, amortizaciones, agotamiento o provisiones, entre otros aspectos.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

En principio es importante precisar que a las empresas públicas colombianas no les corresponde aplicar las Normas Internacionales de Información Financiera -NIIF- expedidas por el regulador Internacional, toda vez que en tal sentido tienen la obligación de desarrollar el proceso contable atendiendo la regulación local, que en ejercicio de la

competencia otorgada por el Artículo 354 de la Constitución Política y la Ley 298 de 1996, ha sido expedida por la Contaduría General de la Nación.

La regulación emitida por la Contaduría General de la Nación adoptó en algunos casos en forma total y en otros de manera parcial los criterios de las Normas Internacionales, en tanto que para algunos aspectos desarrolló criterios propios con el contexto local; por tanto, las Empresas públicas, incluidas las prestadoras de servicios públicos, deben aplicar el Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014 (Modificada mediante la Resolución 607 de 2016); 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 y 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.

Respecto del cuestionamiento planteado en la consulta, es importante precisar que el Artículo 3º, inciso segundo, de la Resolución 414 de 2014 emitida por la CGN, mediante la cual se incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública, el nuevo Marco normativo contable a cargo de las Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, dispuso que tales entidades debían preparar y ejecutar los planes de acción relacionados con la preparación para la implementación obligatoria del citado Marco normativo contable.

Como consecuencia de lo anterior, en el citado plan, la empresa debió considerar el desarrollo de actividades posteriores a la preparación y presentación del Estado de Situación Financiera de Apertura ESFA, incluyendo los objetivos, actividades, responsables y metas durante el período de tiempo que considere necesario para garantizar la correcta aplicación del nuevo Marco Normativo.

Por otra parte, el anexo de la Resolución 193 de 2016, mediante la cual la CGN adoptó el “Procedimiento para la evaluación del control interno contable”, se señala la obligatoriedad de comprobar la existencia y efectividad de políticas contables y operativas para garantizar la sostenibilidad del sistema contable de la entidad en cumplimiento del Marco normativo que les corresponda aplicar, a través de lo cual se puede comprobar si el sistema contable de la entidad cumple las disposiciones normativas correspondientes.

Al respecto, la citada Resolución 193 de 2016 se constituye en un instrumento para orientar a los responsables de la preparación de información contable pública en la realización de

las gestiones administrativas necesarias para garantizar que esta cumpla las características fundamentales de relevancia y representación fiel a que se refiere el Marco conceptual incorporado en el Marco normativo contable que le sea aplicable.

En el numeral 3.2. del anexo a la citada Resolución 193 de 2016, se dispone que las entidades deberán observar, como mínimo, los elementos y actividades que se citan a continuación, con el propósito de lograr una información financiera que cumpla con las características cualitativas previstas en los marcos normativos del Régimen de Contabilidad Pública:

1. Estructura del área contable y gestión por procesos
2. Herramientas de mejora continua y sostenibilidad de la calidad de la información financiera
3. Sistema documental y soportes documentales
4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones
5. Responsabilidad de los contadores de las entidades que agregan información
6. Actualización permanente y continuada
7. Responsabilidad en la continuidad del proceso contable
8. Eficiencia de los sistemas de información
9. Coordinación entre las diferentes dependencias, responsabilidad de quienes ejecutan procesos diferentes al contable y visión sistémica de la contabilidad y compromiso institucional
10. Registro de la totalidad de las operaciones
11. Individualización de bienes, derechos y obligaciones
12. Reconocimiento de estimaciones
13. Actualización de los valores
14. Análisis, verificación y conciliación de información
15. Depuración contable permanente y sostenible
16. Cierre contable

Adicionalmente, a los jefes de control interno o quien haga sus veces, les corresponde comprobar la existencia y efectividad del conjunto de planes, procedimientos, manuales, reglas de negocio o guías operativas de naturaleza contable, de entre otros asuntos, respecto de los que se relacionan a continuación:

1. Políticas contables para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de acuerdo con el marco normativo que le corresponde aplicar, que permita establecer si estas son aplicadas en el desarrollo del proceso contable; si responden a la naturaleza y a la actividad de la entidad y si propenden por la representación fiel de la información financiera

2. Seguimiento al cumplimiento de los planes de mejoramiento derivados de los hallazgos de auditoría interna o externa.
3. Flujo de información relativo a los hechos económicos originados en cualquier dependencia, evidenciando por medio de flujogramas, u otra técnica o mecanismo, la forma como circula la información hacia el área contable
4. Identificación y registro individualizado de bienes, derechos y obligaciones en desarrollo del proceso contable de la entidad a fin de garantizar adecuada medición y actualización de acuerdo con el marco normativo contable que deba aplicar la entidad.
5. Realización periódica de inventarios y cruces de información, que le permitan verificar la existencia de activos y pasivos.
6. Realización de conciliaciones de diferente naturaleza, como las de partidas más relevantes, operaciones recíprocas o la confirmación que las cifras contenidas en los estados financieros coinciden con los saldos de los libros de contabilidad, entre otras.
7. Definición de la segregación de funciones (autorizaciones, registros y manejos) dentro de los procesos contables.
8. Presentación oportuna de la información financiera, junto con el procedimiento para llevar a cabo, en forma adecuada, el cierre integral de la información producida en las áreas o dependencias que generan hechos económicos
9. Análisis, depuración y seguimiento de cuentas para el mejoramiento y sostenibilidad de la calidad de la información
10. Registro sistemático, integral, cronológico y debidamente soportado de todos los hechos económicos.
11. Sistema de indicadores para analizar e interpretar la realidad financiera de la entidad.
12. Verificación o comprobación que la información financiera atiende los requerimientos frente a las revelaciones establecidas en las políticas contables, para garantizar que presenta la suficiente ilustración para su adecuada comprensión por parte de los usuarios

13. Mecanismos de identificación y monitoreo de los riesgos de índole contable, donde se establezca la probabilidad de ocurrencia y el impacto que puede tener, en la entidad, la materialización de los riesgos de índole contable.
14. Habilidades y competencias necesarias para su ejecución
15. Plan institucional de capacitación donde se considere el desarrollo de competencias y actualización permanente del personal involucrado en el proceso contable

CONCEPTO No. 20182000041221 DEL 21-08-2018

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Preparación y presentación de estados financieros mensuales de conformidad con la Resolución N° 182 de 2017

Doctor
GERMÁN QUESADA
Contador
Empresa Municipal de Renovación Urbana (EMRU)
Cali - Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550002903-2 del 17 de julio de 2018, en la cual solicita aclarar inquietudes con relación a la Resolución N° 182 de 2017, en los siguientes términos:

“El numeral 2. CRITERIOS PARA EL RECONOCIMIENTO, MEDICION, REVELACION Y PRESENTACION DE LOS INFORMES FINANCIEROS Y CONTABLES MENSUALES. Se hace mención a la aplicación de acuerdo al marco normativo expedido por la Contaduría General de la Nación (CGN), esto quiere decir que debemos realizar los cálculos como por ejemplo, deterioro de cartera?, por citar un ejemplo que sería aplicable a nuestra Entidad.

Al ser comparativos con el año anterior, esos cálculos no se realizaron oportunamente o mensualmente, estaría correcto mostrar la información de un mes determinado frente a otro anterior sin dicha información?

Basados en esta resolución 182, creo debe considerarse realizar algunos cambios en nuestras políticas, es esto correcto?

Respecto del punto 3.3 Publicación; se menciona "... deberán ser firmados por el Representante Legal y el Cortador de la entidad, de contar con Revisor Fiscal, no requiere de esta firma según lo manifestado entre comillas?, o es solo por este tipo de reportes mensuales?"

En los siguientes términos se resuelve la consulta:

CONSIDERACIONES

Generales:

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." (Subrayado fuera del texto).

Así mismo, el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, dentro del Capítulo VI - NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES, en el numeral 5, relativo a

políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, expresa 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.

Interrogante N° 1

Por su parte, los numerales 2, 2.1, de la Resolución 182 de 2017, señala lo siguiente:

2. CRITERIOS PARA EL RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN, REVELACIÓN Y PRESENTACIÓN DE LOS INFORMES FINANCIEROS Y CONTABLES MENSUALES.

Para la preparación y publicación de los informes financieros y contables mensuales, la entidad debe tener en cuenta las características cualitativas fundamentales de la información financiera de Relevancia y Representación fiel, entendiendo por Relevancia la capacidad que tiene la información, a través de su valor predictivo, confirmatorio o ambos, de influir en las decisiones de los usuarios; y por Representación fiel, la descripción del hecho económico de forma completa, neutral y libre de error significativo.

Adicionalmente, considerando el principio de Devengo, los hechos económicos deben quedar reconocidos en el mes en el que ocurran.

En el caso de las estimaciones, si las variables asociadas a las mismas se modifican producto de nueva información, la entidad registrará el cambio en las estimaciones en forma

prospectiva, a partir del mes en el cual se efectúa dicho cambio, siempre que no tenga que incurrir en un costo o esfuerzo desproporcionados.

Para la preparación y publicación de los informes financieros y contables mensuales, la entidad aplicará los criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación del marco normativo expedido por la Contaduría General de la Nación que le sea aplicable, excepto por lo siguiente:

2.1 Cambios en las políticas contables y corrección de errores.

Si durante el mes la entidad cambia una política contable o realiza la corrección de un error material de periodos contables anteriores, no habrá lugar a la reexpresión de los informes financieros y contables mensuales comparativos; sin embargo, revelará en las notas a estos informes la naturaleza del cambio de la política o del error y el valor del ajuste de las partidas afectadas.

Lo anterior, no obsta para que las entidades que estén en capacidad de reexpresar los informes financieros y contables mensuales comparativos puedan hacerlo.

En todo caso, la reexpresión se realizará en el juego completo de estados financieros, de conformidad con lo establecido en los respectivos marcos normativos para la preparación y presentación de la información financiera de propósito general.”

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:

“(…)

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.

También, el numeral 1.2 del CAPÍTULO VI NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES, 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.

Interrogante 2:

“Los numerales 5.1 y 5.3 de la norma sobre 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.

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.

5. La empresa cambiará una política contable cuando se realice una modificación al Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público o cuando, en los casos específicos que este lo permita, la empresa considere pertinente un cambio de política que conlleve a la representación fiel y a la 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.

(...)

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)

Interrogante 3:

El numeral 3.3 de la Resolución 182 de 2017, señala lo siguiente:

“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.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Interrogante N° 1

Para efectos de la preparación y presentación de los estados financieros a que hace referencia la Resolución N°182 de 2017, le corresponde a la EMRU dar estricto cumplimiento al marco conceptual y a las normas para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de los hechos económicos, establecidas en el Marco normativo anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, expedida para empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público.

Por tanto si la empresa no aplicó de manera integral el marco normativo, por ejemplo, no efectuó la estimación del deterioro de las cuentas por cobrar, existiendo evidencia objetiva del incumpliendo en los pagos por parte del deudor o el desmejoramiento en las condiciones crediticias del mismo, según lo dispone el numeral 2.4 de la norma de cuentas por cobrar, esta omisión se constituye en un error en los estados financieros de la empresa, los cuales deberán corregirse como lo señala el capítulo VI punto 5 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores.

En concordancia con lo expuesto anteriormente, los cálculos y registros que no se realizaron oportunamente y que correspondan a hechos ocurridos en una vigencia anterior, se efectuará el ajuste contable con independencia de que sean considerados materiales o no materiales y en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error, de la siguiente manera:

- e. Si la omisión o representación inadecuada de la partida afecta la toma de decisiones de los usuarios de la información, se clasifica como un error material, y se tratará según la norma de hechos ocurridos después del periodo contable y en consecuencia se corrige el registro, deberá afectar la cuenta de Resultados de Ejercicios Anteriores, en la subcuenta 322501 Utilidad o excedente del ejercicio de la cuenta 3225-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES, con contrapartida en la subcuenta y cuenta asociado con el error.

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.

- f. 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.

Interrogante N° 2

Con relación a la inquietud sobre la necesidad de hacer cambios en las políticas de la entidad según lo expresa el numeral 2 de la Resolución N° 182 de 2017, se precisa que la empresa cambiará una política contable cuando se realice una modificación al Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, o cuando en los casos específicos que este lo permita, la empresa considere pertinente un cambio de política que conlleve a la representación fiel y a la relevancia de la información financiera.

Por tanto, el numeral 2 de la Resolución N° 182 de 2017 hace referencia a la forma como la empresa debe presentar y revelar en los estados financieros mensuales los efectos de un cambio de una política contable o corrección de error material, por lo cual, tratándose de estados financieros mensuales no obliga a la reexpresión retroactiva y en su lugar deberá revelarse en las notas la naturaleza del cambio de la política o del error, y el valor del ajuste de las partidas afectadas.

Así mismo la citada Resolución dispone que la reexpresión retroactiva se realizará cuando se presente el juego completo de estados financieros, de conformidad con lo dispuesto en el numeral 1.2 del capítulo VI Normas para la Presentación de Estados Financieros y Revelaciones, esto es los estados financieros con corte al 31 de diciembre de cada año.

Interrogante No. 3

El numeral 3.3 Publicación, de la Resolución 182 de 2017 dispone que 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. No incluye la firma del Revisor Fiscal.

No obstante, se precisa que si la empresa está obligada a tener revisor fiscal, cuando presente el conjunto completo de estados financieros, los mismos deben ser firmados por este profesional acompañados del respectivo dictamen.

CONCEPTO No. 20182000041891 DEL 27-08-2018

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	<p>Procedimiento para la reversión de ajustes de periodos anteriores.</p> <p>Obligación de tener Revisor Fiscal en una EICE productora de licores.</p>
-----------------	--

Doctora

CLARA INÉS SANABRIA BÁEZ
 Profesional Universitario Grado 1
 Contraloría General de Caldas
 Manizales - Caldas

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550002859-2, del día 12 de julio de 2018, en la cual solicita se indique cuál es el procedimiento contable para revertir ajustes de años anteriores o reclasificar cuentas que se contabilizaron como costo pero se debieron registrar como activo, así mismo si se ha expedido últimamente alguna norma relacionada con la obligación de tener revisor fiscal en una Empresa Industrial y Comercial del Estado dedicada a la producción de licores.

En comunicación telefónica con su oficina, aclara que el procedimiento contable para revertir ajustes de años anteriores o reclasificar cuentas es solicitado para una empresa sujeta al ámbito de aplicación de la Resolución N° 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, anexo a la Resolución N° 414 de 2014, señala:

“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. (...)

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. (...)

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.

6.1.1 Activos

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

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexas a la Resolución N° 414 de 2014 y modificadas por la Resolución N° 607 de 2016, en el numeral 5. Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, del Capítulo VI. Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, señalan:

“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. (...)” (Subrayado fuera de texto)

De igual manera, 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 siguiente cuenta:

“3225 - RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de ser absorbido.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de la pérdida o 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 la utilidad o excedente del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su distribución.

2- El valor de la pérdida o déficit absorbido 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

De acuerdo a las consideraciones expuestas anteriormente, se procede a dar respuesta a su solicitud como sigue:

En relación al procedimiento contable para ajustes de periodos anteriores

El tratamiento para aquellos hechos que corresponden a ajustes de periodos anteriores, serán tratados como errores contables correspondientes a periodos anteriores, para lo cual la entidad deberá realizar la corrección en el periodo actual, sea o no material, afectando las partidas de activos, pasivos o patrimonio, que se hayan visto impactadas, 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 corriente en que se subsana la omisión.

Adicionalmente, la Entidad deberá determinar la naturaleza del error identificado, ya que, para efectos de presentación, para aquellos catalogados como materiales 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 no materiales, no se requerirá su reexpresión retroactiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes.

Si el error es descubierto antes de la fecha de autorización para la publicación de los estados financieros, la Entidad efectuará el registro contable y ajuste de la información a que haya lugar, a fin de realizar una representación fiel de los hechos económicos que en principio originaron el error, de acuerdo con las políticas contables adoptadas por la Entidad para el

tratamiento de estos hechos, en consonancia con el Marco Normativo anexo a la Resolución 414 de 2017 y sus modificaciones.

En relación con la obligación de tener revisor fiscal en una EICE dedicada a la producción de licores

La obligación de tener o no Revisor Fiscal en una EICE productora de licores, no se encuentra reglamentada por la regulación contable, por ello se sugiere revisar si dicho mandato se encuentra estipulado en los Estatutos de la Empresa, así mismo, de ser una entidad sometida al régimen societario evaluar lo señalado por el Código de Comercio, de ser una sociedad por acciones simplificada lo indicado en la Ley 1258 de 2008, y en caso de que la EICE corresponda a una entidad no sometida al régimen societario se recomienda evaluar lo que sobre el particular se encuentre regulado en el ordenamiento jurídico.

CONCEPTO No. 20182000048471 DEL 20-09-2018

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	Eliminación del activo por impuesto diferido por concepto del Impuesto de Industria y Comercio.

Doctora
GLADYS MEJÍA GUERRERO
Líder en Contabilidad
E.S.P. Electrificadora del Meta S.A.
Villavicencio - Meta

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550003446-2, del día 16 de agosto del 2018, en la cual se señala:

“La Electrificadora del Meta S.A. E.S.P. ha calculado un activo por impuesto diferido desde el ESFA por concepto de la deducibilidad del gasto causado por impuesto de industria y comercio durante la vigencia, en vista de que el importe relacionado no es deducible sino hasta en la declaración del siguiente periodo gravable.

Por otro lado, la reforma tributaria definida en la Ley 1819 de 2016, a través del artículo 66 adicionó el artículo 115-1 al Estatuto Tributario, en donde estableció lo siguiente:

“Para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, serán aceptadas las erogaciones devengadas por concepto de prestaciones sociales, aportes parafiscales e impuestos de que trata el artículo 115 de este Estatuto, en el año o periodo gravable que se devenguen, siempre y cuando los aportes parafiscales e impuestos se encuentren efectivamente pagados previamente a la presentación de declaración inicial del impuesto sobre la renta”

Como consecuencia de lo anterior la diferencia temporaria deducible que se había mantenido desde el ESFA desaparece luego de la vigencia 2017, por lo cual el activo por impuesto diferido calculado debe eliminarse. Para realizar el reconocimiento de este ajuste, observamos la siguiente normativa:

Párrafo 25 del numeral 2.2.4 Medición posterior, numeral 2.2. Impuesto diferido, Capítulo V. Otras normas, de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos (VERSIÓN 02), se lee lo siguiente:

Los cambios de valor de los impuestos diferidos, con independencia de que estos se generen por la reversión de las diferencias temporarias o por la disponibilidad de ganancias futuras contra las cuales cargar los activos por impuestos diferidos, se reconocerán de acuerdo con las siguientes reglas:

- a) Los cambios de valor de los impuestos diferidos que, en el momento de su reconocimiento inicial en el resultado del periodo, se reconocerán como ingreso o gasto y se incluirán en el resultado del periodo.
- b) Los cambios de valor de los impuestos diferidos que en el momento de su reconocimiento inicial se registraron en el patrimonio, se reconocerán en el patrimonio.
- c) Los impuestos diferidos reconocidos en el patrimonio que se relacionen con partidas presentadas en el otro resultado integral, se presentaran en el otro resultado integral.

Con base en lo antepuesto, así como los efectos financieros y de resultado sobre los estados financieros de la vigencia, preguntamos si es pertinente eliminar el activo por impuesto diferido del impuesto de industria y comercio registrado en el ESFA contra la cuenta 3268- Impactos por la transición al nuevo marco de regulación.”

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

CONSIDERACIONES

El Estatuto Tributario establece en el artículo 115 lo siguiente:

“Art. 115. Deducción de impuestos pagados.

(...) Es deducible el cien por ciento (100%) de los impuestos de industria y comercio, avisos y tableros y predial, que efectivamente se hayan pagado durante el año o período gravable siempre y cuando tengan relación de causalidad con la actividad económica del contribuyente. La deducción de que trata el presente artículo en ningún caso podrá tratarse simultáneamente como costo y gasto de la respectiva empresa.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, la Ley 1819 de 2016, emitida por el Congreso de la República y por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones, en su artículo 66, adiciona el artículo 115-1 del Estatuto Tributario, el cual quedó así:

“Artículo 115-1. Deducción para las prestaciones sociales, aportes parafiscales e impuestos. Para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, serán aceptadas las erogaciones devengadas por concepto de prestaciones sociales, aportes parafiscales e impuestos de que trata el artículo 115 de este Estatuto, en el año o periodo gravable que se devenguen, siempre y cuando los aportes parafiscales e impuestos se encuentren efectivamente pagados previamente a la presentación de la declaración inicial del impuesto sobre la renta.”

Ahora bien, 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 en especial la Resolución N° 607 de 2016, 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.” (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, 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 en especial la Resolución N° 607 de 2016, indica:

“2. CAPÍTULO V. OTRAS NORMAS

(...)

IMPUESTO A LAS GANANCIAS

(...)

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.

(...)

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

(...)

20. La base fiscal de un pasivo es igual a su valor en libros menos cualquier valor que sea deducible fiscalmente respecto de tal partida en periodos futuros. En el caso de los ingresos de actividades ordinarias que se reciben de forma anticipada, la base fiscal del pasivo correspondiente es su valor en libros menos cualquier ingreso de actividades ordinarias que no resulte imponible en periodos futuros.

(...)

2.2.4. Medición posterior

(...)

25. Los cambios de valor de los impuestos diferidos, con independencia de que estos se generen por la reversión de las diferencias temporarias o por la disponibilidad de ganancias futuras contra las cuales cargar los activos por impuestos diferidos, se reconocerán de acuerdo con las siguientes reglas:

a) Los cambios de valor de los impuestos diferidos que en el momento de su reconocimiento inicial se registraron en el resultado del periodo, se reconocerán como ingreso o gasto y se incluirán en el resultado del periodo.

b) Los cambios de valor de los impuestos diferidos que en el momento de su reconocimiento inicial se registraron en el patrimonio, se reconocerán en el patrimonio.

c) 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.”
(Subrayados fuera de texto)

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, establece:

“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.

2- El mayor valor generado como consecuencia de cambios en las leyes fiscales.

(...)

SE ACREDITA CON:

1- El valor de los activos por impuestos diferidos relacionados con diferencias temporarias deducibles cuando estas se reviertan.

2- El menor valor generado como consecuencia de cambios en las leyes fiscales.

(...)

4825- IMPUESTO A LAS GANANCIAS DIFERIDO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor del impuesto a las ganancias pagado durante el periodo que es susceptible de ser recuperado 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, correspondiente a 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. Así mismo, representa el valor de las reversiones de las diferencias temporarias imponibles y el aumento del valor de los activos por impuestos diferidos cuando la empresa recupere la expectativa de tener suficiente ganancia fiscal futura para utilizar los saldos dados de baja.

DINÁMICA

(...)

SE ACREDITA CON:

1- El valor de los activos por impuestos diferidos.

2- El mayor valor generado como consecuencia de cambios en las leyes fiscales.

(...)

5822- IMPUESTO A LAS GANANCIAS DIFERIDO

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 o el pasivo se liquide. Así mismo, representa el valor de las reversiones de las diferencias temporarias deducibles y la disminución del valor de los activos por impuestos diferidos por falta de ganancias fiscales futuras suficientes contra las cuales estos puedan ser cargados.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

(...)

2- El mayor valor generado como consecuencia de cambios en las leyes fiscales.

3- El valor de las reversiones de las diferencias temporarias deducibles.

(...)

SE ACREDITA CON:

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

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

El impuesto diferido se reconoce cuando se hayan generado diferencias temporarias, que surgen de comparar el valor en libros de los activos y pasivos con sus respectivas bases

fiscales. Las diferencias temporarias pueden ser imponibles, dando lugar a reconocer un pasivo, o deducibles, que dan lugar a registrar un activo en el Estado de Situación Financiera. Por su parte, contablemente la entidad deberá someter el impuesto diferido a revisión al final de cada periodo contable; en ese sentido, las actualizaciones del impuesto diferido por concepto de impuesto de Industria y Comercio deberán afectar el resultado del ejercicio.

Ahora bien, la Ley 1819 de 2016 modifica el artículo 115 del Estatuto Tributario, permitiéndole a las personas obligadas a llevar contabilidad la deducción del impuesto devengado por concepto de Industria y Comercio durante el periodo contable, siempre que efectivamente se haya pagado antes de la presentación de la declaración inicial del impuesto sobre la renta, en ese sentido, no procederá a reconocer impuesto diferido, al no presentarse diferencia temporaria. De lo contrario, si la entidad no realiza oportunamente el pago de Industria y Comercio, deberá reconocer impuesto diferido, toda vez que la diferencia temporaria reflejará el valor que a futuro se podrá deducir.

Considerando lo antes mencionado, la entidad deberá seguir una de las dos siguientes alternativas, a fin de ajustar el activo por impuesto diferido por concepto de impuesto de Industria y Comercio:

- Si antes de la presentación de la declaración inicial del impuesto sobre la renta, la entidad ha efectuado la totalidad del pago del impuesto por concepto de Industria y Comercio, la diferencia temporaria resultante de comparar el valor en libros con la base fiscal de dicho impuesto, será igual a cero, lo que significa que no hay lugar a reconocer impuesto diferido por ese concepto. Por lo anterior, el ajuste contable para reversar el valor que se tenía reconocido, corresponderá a un débito en la subcuenta 582218-Otros pasivos de la cuenta 5822-IMPUESTO A LAS GANANCIAS DIFERIDO, y un crédito en la subcuenta 198518-Otros pasivos, de la cuenta 1985- ACTIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS.

- Si antes de la presentación de la declaración inicial del impuesto sobre la renta, la entidad no ha efectuado la totalidad del pago del impuesto por concepto de Industria y Comercio, se generará una diferencia temporaria, que resultará de comparar el valor en libros con la base fiscal de dicho impuesto, lo que significa que hay lugar a reconocer impuesto diferido por ese concepto. Por lo anterior, el registro contable que la entidad deberá adelantar para actualizar el valor reconocido, será el siguiente:

- Un débito en la subcuenta 198518-Otros pasivos, de la cuenta 1985- ACTIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS, y un crédito en la subcuenta 482518-Otros pasivos, de la cuenta 4825-IMPUESTO A LAS GANANCIAS DIFERIDO, si el ajuste es por mayor valor.

- Un débito en la subcuenta 582218-Otros pasivos de la cuenta 5822-IMPUESTO A LAS GANANCIAS DIFERIDO, y un crédito en la subcuenta 198518-Otros pasivos, de la cuenta 1985- ACTIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS, si el ajuste es por menor valor.

CONCEPTO No. 20182000054191 DEL 17-10-2018

1	MARCO NORMATIVO	Marco normativo para 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	Normatividad contable aplicable a los activos de menor cuantía.

Doctora
LUZ DARY CASTILLO
Profesional Universitario en Control Interno
Centro de Diagnóstico Automotor del Valle Ltda.
Santiago de Cali - Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación - CGN con el número 2018550003688-2 del 11 de septiembre de 2018, en la cual manifiesta lo siguiente: “El Centro de Diagnóstico Automotor del Valle LTDA - CDAV es una sociedad de economía mixta con participación societaria estatal del 98%. Cuál es la normatividad aplicable para el reconocimiento y revelación contable de los activos de menor cuantía. Gracias”.

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

CONSIDERACIONES

El numeral 3.2.4 Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones del anexo de la Resolución 193 de 2016, establece:

3.2.4 Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

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

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

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

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

CONCLUSIONES

La CGN impartió instrucciones sobre activos de menor cuantía y bienes con valor hasta medio salario mínimo legal vigente en forma escalonada, cuya pérdida de vigencia se ha gestado gradualmente en el momento en que entraron en vigencia cada uno de los Marcos Normativos expedidos en desarrollo del proyecto sobre SOSTENIBILIDAD DE LA REGULACION CONTABLE PUBLICA EN CONVERGENCIA CON ESTANDARES INTERNACIONALES DE INFORMACION FINANCIERA. Por lo tanto, dado que la nueva regulación no contempla disposiciones sobre bienes de menor cuantía ni bienes con valor hasta medio salario mínimo legal vigente, será la entidad la que defina una política al respecto, y de paso, ello le servirá para determinar los bienes que bajo sus circunstancias particulares, no ameritan incorporarse como activos.

En relación con las revelaciones, deberá atenerse a lo preceptuado en cada norma relativa a los activos o gastos que se afecten con los registros que se efectúen con ocasión de las adquisiciones que se realicen.

CONCEPTO No. 20182000061921 DEL 28-11-2018

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	Pertinencia de considerar los activos proporcionados por el Municipio para la actualización de las tarifas de los servicios públicos de acueducto y alcantarillado que se cobran a los usuarios.

Señora

SANDRA MILENA MESA PARRA

Jefa de Contabilidad

Empresa de Obras Sanitarias de Caldas S.A. E.S.P. (Empocaldas S.A. E.S.P.)

Manizales, Caldas.

ANTECEDENTES:

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550004232-2, del día 22 de octubre de 2018, mediante la cual manifiesta que el 30 de enero de 2017 la Empresa de Obras Sanitarias de Caldas S.A. E.S.P. (Empocaldas S.A. E.S.P.) suscribió con el Municipio de Marmato un convenio de operación y mantenimiento para la gestión, financiación, diseño, operación, rehabilitación, construcción, expansión, reposición y mantenimiento de la infraestructura de los servicios públicos domiciliarios de acueducto, alcantarillado y actividades complementarias que deben ser prestados a los habitantes del municipio. En el referido convenio se establece que el Municipio de Marmato debe entregar todos los bienes existentes afectos a la prestación de los servicios para uso y goce por parte de Empocaldas S.A. E.S.P.

De conformidad con lo anterior, solicita concepto sobre la pertinencia de considerar los activos proporcionados por el Municipio para la actualización de las tarifas de los servicios

públicos de acueducto y alcantarillado que se cobran a los usuarios, pues señala que bajo las NIIF la empresa debe incorporar estos activos en sus estados financieros.

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

CONSIDERACIONES:

1. Aspectos generales:

El artículo 39.3 de la Ley N° 142 de 1994, estipula que para efectos de la gestión de los servicios públicos domiciliarios se autoriza la celebración de 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.

En relación con los criterios para definir el régimen de las empresas de servicios públicos, el artículo 87.9 de la Ley N° 142 de 1994, establece:

“Las Entidades públicas podrán aportar bienes o derechos a las empresas de servicios públicos domiciliarios, siempre y cuando su valor no se incluya en el cálculo de las tarifas que hayan de cobrarse a los usuarios y que en el presupuesto de la entidad que autorice el aporte figure este valor. Las Comisiones de Regulación establecerán los mecanismos necesarios para garantizar la reposición y mantenimiento de estos bienes.

Lo dispuesto en el presente artículo no es aplicable cuando se realice enajenación o capitalización de dichos bienes o derechos. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El artículo 88 de la citada ley, señala que las empresas de servicios públicos, al fijar sus tarifas, deben someterse al régimen de regulación, el cual puede incluir las modalidades de libertad regulada y libertad vigilada o un régimen de libertad de acuerdo con las siguientes reglas:

“88.1. Las empresas deberán ceñirse a las fórmulas que defina periódicamente la respectiva comisión para fijar sus tarifas, salvo en los casos excepcionales que se enumeran adelante. De acuerdo con los estudios de costos, la comisión reguladora podrá establecer toques máximos y mínimos tarifarios, de obligatorio cumplimiento por parte de las empresas; igualmente, podrá definir las metodologías para determinación de tarifas si conviene en aplicar el régimen de libertad regulada o vigilada.

88.2. Las empresas tendrán libertad para fijar tarifas cuando no tengan una posición dominante en su mercado, según análisis que hará la comisión respectiva, con base en los criterios y definiciones de esta Ley.

88.3. Las empresas tendrán libertad para fijar tarifas, cuando exista competencia entre proveedores. Corresponde a las comisiones de regulación, periódicamente, determinar cuándo se dan estas condiciones, con base en los criterios y definiciones de esta Ley.” (Subrayado fuera de texto)

El convenio de operación suscrito entre la Empocaldas S.A. E.S.P. y el Municipio de Marmato suscrito el 30 de enero de 2017, estipula:

“...El objeto del presente Convenio de Operación es definir la obligaciones, derechos y actividades entre la ENTIDAD CONTRATANTE Y EL OPERADOR para la gestión, financiación, diseño, operación, rehabilitación, construcción, expansión, reposición y mantenimiento de la infraestructura de los Servicios Públicos Domiciliarios de Acueducto, Alcantarillado y sus Actividades Complementarias, de conformidad con el régimen jurídico aplicable al Convenio, los términos y condiciones que se establecen en el mismo. (...)

11. Obligaciones de LA ENTIDAD CONTRATANTE

En razón de la celebración del presente Convenio, la entidad contratante asume la siguiente obligación principal.

a) Conceder al OPERADOR el uso y goce de los bienes, muebles e inmuebles, de su propiedad destinados directa e indirectamente a la operación, prestación y suministro de los servicios públicos domiciliarios de acueducto y alcantarillado, de conformidad con lo señalado en las leyes y en este Convenio.

b) Entregar los bienes, muebles e inmuebles al OPERADOR, con sujeción al inventario general de bienes existente al momento de la suscripción del Acta de Entrada en Operación y con sujeción a lo previsto en este Convenio. (...)

13. Uso y goce de los bienes que entrega la ENTIDAD CONTRATANTE.

La ENTIDAD CONTRATANTE entregará todos los bienes afectos a la prestación de los Servicios para su uso y goce por parte del OPERADOR. Estos bienes se relacionarán en el inventario de bienes que se realice al momento de la Entrada en Operación, a partir del cual la responsabilidad por el cuidado y conservación sobre dichos bienes será del OPERADOR, salvo en lo que respecta a la propiedad de los bienes donde la entidad contratante asume

la obligación de garantizar la posesión quieta, pacífica e ininterrumpida de tales bienes por parte del OPERADOR en relación con actos o convenios anteriores a la entrada de Operación.

Será obligación del OPERADOR mantener en forma permanente y continua la totalidad de la infraestructura y los bienes muebles e inmuebles de propiedad de la ENTIDAD CONTRATANTE, que le fueran entregados para la ejecución del Convenio, incluidos los que el OPERADOR haya adquirido, por cualquier medio, para el cumplimiento de las obligaciones señaladas en este Convenio, y restituirlos a la entidad contratante en condiciones adecuadas de operación y funcionamiento.

Será también obligación del OPERADOR mantener debidamente actualizado el inventario general de los bienes destinados a la prestación de los Servicios Públicos de Acueducto y Alcantarillado.

14. Propiedad de los bienes e infraestructura.

Los bienes muebles y los inmuebles de propiedad de la ENTIDAD CONTRATANTE que sean entregados para uso y goce del OPERADOR seguirán siendo propiedad de la ENTIDAD CONTRATANTE. El OPERADOR los tendrá bajo su guarda, y será responsable por su existencia, integridad y utilidad, de conformidad con la ley y lo previsto en este Convenio.

15. Bienes del OPERADOR.

Los bienes de cualquier naturaleza, que adquiera, adicione, mejore o construya el OPERADOR con la finalidad de cumplir con el objeto del Convenio, será de su exclusiva propiedad a la terminación de la operación.” (Subrayado fuera de texto)

2. Competencias del Contador General de la Nación y de la Contaduría General de la Nación:

Mediante el artículo 354 de la Constitución Política de 1991, se creó el cargo de Contador General de la Nación, y al respecto se dispuso:

“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 de texto)

El artículo 4° de la Ley N° 298 de 1996, establece que la 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 emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Entidad.

3. Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público:

En ejecución de la estrategia de modernización de la regulación contable pública, la CGN expidió la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, mediante la cual se incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, aplicables a las entidades definidas en su artículo 2º y se estableció el cronograma de aplicación respectivo.

El artículo 2º de la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones establece que "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 captan ni administran 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)

El numeral 5.2.2 del documento Referente teórico y metodológico de la Regulación Contable Pública anexo a la Resolución N° 456 de 2017, señala que el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, "es un desarrollo propio que tiene como referente los conceptos y criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación contenidos en el Marco Conceptual para 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 de texto)

El numeral 5 del Marco Conceptual para la preparación y presentación de la información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014, enuncia, entre otros principios de contabilidad pública, el principio de Esencia sobre forma, el cual señala que los hechos económicos de las empresas se reconocen atendiendo su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.

Por su parte, el numeral 6.1.1 de este mismo documento, define los activos como recursos contralados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales se espera obtener beneficios económicos futuros.

Así mismo, el referido numeral, establece que 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 a tales beneficios y asumir sustancialmente los riesgos inherentes al activo.

4. Marco Normativo para Entidades de Gobierno:

El numeral 5 del Marco Conceptual para la preparación y presentación de la información financiera de las entidades de gobierno, señala, entre otros principios de contabilidad pública, el principio de Esencia sobre forma, el cual estipula que los hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.

De otra parte, el numeral 6.1.1 del Marco Conceptual para la preparación y presentación de la Información financiera de las entidades de gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, define los activos como recursos que controla la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

Adicionalmente, este numeral establece que para evaluar si existe o no control sobre un recurso la entidad debe considerar, entre otros aspectos: la titularidad jurídica, el acceso al recurso o la potestad de un tercero para negar o restringir su uso, el modo de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho sobre el potencial de servicio o los beneficios económico que proceden del recurso.

Entre tanto, el numeral 1 de la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente, define un acuerdo de concesión como: “un acuerdo 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..." (Subrayado de texto)

Por su parte, el numeral 1.1 de esta misma Norma establece que la entidad concedente reconoce los activos en concesión en sus estados financieros, siempre y cuando: "a) controle o regule los servicios que debe proporcionar el concesionario con el activo, los destinatarios o el precio de los mismos y b) controle (a través de la propiedad, del derecho de uso o de otros medios) cualquier participación residual significativa en el activo al final del plazo del acuerdo de concesión. Lo anterior, con independencia de que la entidad concedente tenga, o no, la titularidad legal de los activos en concesión." (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, este mismo numeral precisa que, para el reconocimiento de los activos en concesión, cuya vida útil sea inferior al plazo del acuerdo de concesión, no es obligatorio el cumplimiento del segundo requisito.

CONCLUSIONES:

Con fundamento en las consideraciones antes señaladas, se concluye lo siguiente:

1. Por mandato constitucional y legal contemplado en el artículo 354 de la Constitución Política de Colombia y el artículo 4° de la Ley N° 298 de 1996, excede las competencias funcionales de la Contaduría General de la Nación (CGN) pronunciarse sobre el régimen tarifario de los servicios públicos domiciliarios, regulado mediante la Ley N° 142 de 1994. Conforme a lo anterior, corresponde a la Empresa establecer las tarifas de los servicios públicos que proporciona, atendiendo las reglas y criterios que, sobre este asunto, se estipulan en la referida Ley.
2. Empocaldas S.A. E.S.P. no debe aplicar NIIF, pues estas corresponden a la normativa expedida por un regulador internacional; la Empresa debe aplicar la normativa expedida por el regulador local, en este caso el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, incorporado mediante la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, que está conformado por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas; y la Doctrina Contable Pública, expedido por la CGN.

El Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, 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 que han sido incorporados al ordenamiento jurídico colombiano.

Aunado a lo anterior, me permito manifestar que a efecto de garantizar que la Empresa debe aplicar dicho marco normativo con el fin de evidenciarlo ante un ente de control, puede recurrir al listado publicado en la página web de la CGN, donde Empocaldas S.A. E.S.P. está clasificada como una empresa sujeta al ámbito de aplicación del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, en la ruta RCP/RCP en convergencia con NIIF - NICSP/Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público /Entidades sujetas al ámbito de la Resolución No. 414/2014 y sus modificaciones.

3. Con el fin de determinar si los bienes afectos a la prestación de los servicios públicos domiciliarios cumplen con las condiciones para el reconocimiento como activos en los estados financieros de la empresa o en los de la entidad territorial, conjuntamente deben realizar juicios profesionales que aborden integralmente los elementos de la definición de Activo, entre ellos el control; y evaluar, si el convenio de operación y mantenimiento celebrado por las partes es, atendiendo el principio de Esencia sobre forma, un acuerdo de concesión.

CONCEPTO No. 20182000076831 DEL 28-12-2018

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 el reconocimiento de corrección de errores de periodos anteriores.

Doctora

JENNY PATRICIA OCAÑA O.

Contadora Pública

Empresa Editora de Nariño

Pasto, Nariño

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550004680-2, del día 19 de noviembre de 2018, en la cual indica que la Entidad se encuentra realizando movimientos de saneamiento contable, y al revisar determinados movimientos contables de años anteriores ha identificado ajustes por corrección de errores de periodos anteriores, por lo cual procederá a realizar el respectivo ajuste debidamente soportado, aclarando que la política contable no ha sido modificada desde la aplicación del nuevo Marco Normativo contable en el año 2016. Por ello solicita se aclaren las siguientes preguntas:

“1) ¿Bajo la Nueva normatividad contable, que se debe tener en cuenta algún efecto retroactivo o prospectivo, si es así cual sería este? - ¿La cuenta a afectar es la denominada Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación?

2) Si es retroactiva en que documento se re expresa y evidencia la información comparativa afectada por el error.

3) ¿La reexpresión solo quedaría soportada en estados Financieros comparativos?; ya que los periodos fueron cerrados en su respectivo periodo corriente.”

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

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014, 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. (...)

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 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 mismo. (...)” (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, anexas a la Resolución N° 414 de 2014 y modificadas por la Resolución N° 607 de 2016, en el Capítulo VI. Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, señalan:

“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. (...)" (Subrayado fuera de texto)

De igual manera, 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 las siguientes cuentas:

“3225 - RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de ser absorbido.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de la pérdida o 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 la utilidad o excedente del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su distribución.
- 2- El valor de la pérdida o déficit absorbido 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.

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 de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones expuestas anteriormente, es relevante mencionar que, al realizar la elaboración y presentación de la información financiera de la Entidad, ésta debe tener en cuenta el Marco conceptual contenido en el Marco Normativo anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, a fin de realizar una representación fiel de la situación actual de la empresa, ello por medio del reconocimiento de todos los hechos económicos que tuvieren realización y de acuerdo a su esencia económica.

Para la situación descrita en la consulta, la Empresa debe tratar los ajustes que va a realizar como corrección de errores de periodos anteriores, de acuerdo al Marco Normativo de la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, a efectos de corregir las omisiones evidenciadas en los registros efectuados bajo los criterios establecidos en ese marco normativo. Para ello, deberá realizar la corrección en el periodo actual, sea o no material, afectando las partidas de activos, pasivos o patrimonio, que se hayan visto impactadas, 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 corriente en que se subsana la omisión, para el caso de errores de periodos anteriores.

Adicionalmente, la Entidad deberá determinar la naturaleza del error identificado, ya que, para efectos de presentación, para aquéllos catalogados como materiales deberá

reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error, en los términos establecidos en el numeral 5 - Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, del capítulo VI - Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones. Para aquellos errores clasificados como no materiales, no se requerirá su reexpresión retroactiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes.

Si el error es descubierto antes de la fecha de autorización para la publicación de los estados financieros, la empresa efectuará el registro contable y ajuste de la información a que haya lugar, a fin de realizar una representación fiel de los hechos económicos que en principio originaron el error, de acuerdo con las políticas contables adoptadas por la empresa

para el tratamiento de estos hechos, en consonancia con el Marco Normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones.

Ahora bien, de acuerdo al procedimiento antes descrito, en relación a sus preguntas se indica:

1) ¿Bajo la nueva normatividad contable se debe tener en cuenta algún efecto retroactivo o prospectivo, si es así cual sería este? - ¿La cuenta a afectar es la denominada Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación?

El efecto generado por la corrección de errores de periodos anteriores siempre será prospectivo, en cuanto surte sus efectos a partir del periodo en el cual se lleve a cabo la corrección de los saldos contables de los rubros afectados con los ajustes realizados, incidiendo consecuentemente en los estados financieros que a futuro se presenten y preparen. En relación a la cuenta a afectar, como se menciona en el procedimiento será la correspondiente a las partidas de activos, pasivos o patrimonio, que se hayan visto impactadas por el error, siendo contrapartida la cuenta 3225 - RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

2) y 3) Si el tratamiento es retroactivo, en qué documento se reexpresa y evidencia la información comparativa afectada por el error. Teniendo en cuenta que los periodos fueron cerrados en su respectivo periodo corriente, la reexpresión quedaría soportada únicamente en los estados financieros.

Efectivamente la información afectada por los errores materiales se reexpresará de forma comparativa en los estados financieros desde el periodo más antiguo para el que se presente información, a fin de presentar la información como si los errores no se hubieran cometido nunca, esta reexpresión se efectuará únicamente a nivel de presentación en los estados financieros y no generará registros en los periodos anteriores.

Para el caso coyuntural en que se ha suscitado un cambio normativo, el período más antiguo no podrá ser anterior al 31 de diciembre de 2015, si se advierte que el Marco Normativo anexo a la Resolución 414 de 2014 empezó a regir a partir de enero 1 de 2015 para quienes no les era viable acogerse a la modificación del cronograma de que trata la Resolución 663 de 2015.

CONCEPTO No. 20182300064581 DEL 17-12-2018

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	Registro contable de bonos de carbono y la compensación del impuesto al carbono.

Señor
ANDRÉS FELIPE QUIROGA OLAYA
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) N° 2018550002416-2 del día 1 de junio de 2018, mediante la cual solicita la forma en la cual una entidad pública debe registrar contablemente la compra de derechos para la reducción de las emisiones de carbono, los cuales pueden reducir el precio del combustible, de conformidad con el artículo 221 de la Ley 1819 de 2016, reglamentado por el Decreto 926 de 2017 del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

De acuerdo a dicha normativa, los usuarios finales de combustibles fósiles podrán: (i) pagar el impuesto al carbono, y/o (ii) no causar el impuesto al carbono a través del pago voluntario de las reducciones de emisiones o remociones de Gases Efecto Invernadero (GEI). Este último, aplica cuando la entidad pública realiza el pago voluntario de las reducciones de emisiones o remociones de GEI, el cual reducirá el precio del combustible y a su vez constituye, para el comprador, un costo deducible del impuesto sobre la renta como mayor valor del combustible adquirido, por lo cual, esta normatividad representa este derecho como un intangible.

Desde el punto de vista tributario, el pago voluntario de estas reducciones de emisiones o remociones de GEI están excluidas del IVA y se encuentran sujetas a retención en la fuente del 2.5%, según concepto No. 13505 de 2017 de la DIAN. Por tal motivo, se requiere identificar el criterio de la CGN en cuanto al registro contable de la adquisición o compra de estos derechos que busca compensar el impuesto al carbono.

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

CONSIDERACIONES

Entorno legal

El Plan Nacional de Desarrollo 2014-2018, expedido por la Ley 1753 de 2015, en su artículo 175 crea el Registro Nacional de Reducción de las Emisiones de Gases de Efecto Invernadero (GEI), de la siguiente manera:

“ARTÍCULO 175. Registro Nacional de Reducción de las Emisiones de Gases de Efecto Invernadero. Créase el Registro Nacional de Reducción de las Emisiones de Gases de Efecto Invernadero (GEI), del cual hará parte el Registro Nacional de Programas y Proyectos de acciones para la Reducción de las Emisiones debidas a la Deforestación y la Degradación Forestal de Colombia -REDD+. Estos serán reglamentados y administrados por el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible.

Toda persona, natural o jurídica, pública o privada que pretenda optar a pagos por resultados o compensaciones similares como consecuencia de acciones que generen reducciones de emisiones de GEI, deberá obtener previamente el registro de que trata el inciso anterior, conforme a la reglamentación que para tal efecto expida el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible. Este a su vez reglamentará el sistema de contabilidad de reducción y remoción de emisiones y el sistema de monitoreo, reporte y verificación de las acciones de mitigación a nivel nacional y definirá los niveles de referencia de las emisiones debidas a la deforestación y la degradación forestal.

PARÁGRAFO. Las emisiones reducidas que acredite el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible en el marco de programas nacionales o subnacionales de reducción de emisiones de GEI, no podrán ser posteriormente ofertadas a través de proyectos en el mercado.”
(Subrayado fuera del texto)

Así mismo, la Ley 1819 de 2016 Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones, en sus artículos 221 y 222 se establece:

“ARTÍCULO 221. IMPUESTO AL CARBONO. El Impuesto al carbono es un gravamen que recae sobre el contenido de carbono de todos los combustibles fósiles, incluyendo todos los derivados de petróleo y todos los tipos de gas fósil que sean usados con fines energéticos, siempre que sean usados para combustión.

El hecho generador del impuesto al carbono es la venta dentro del territorio nacional, retiro, importación para el consumo propio o importación para la venta de combustibles fósiles y se causa en una sola etapa respecto del hecho generador que ocurra primero. Tratándose de gas y de derivados de petróleo, el impuesto se causa en las ventas efectuadas por los productores, en la fecha de emisión de la factura; en los retiros para consumo de los productores, en la fecha del retiro; en las importaciones, en la fecha en que se nacionalice el gas o el derivado de petróleo.

El sujeto pasivo del impuesto será quien adquiera los combustibles fósiles, del productor o el importador; el productor cuando realice retiros para consumo propio; y el importador cuando realice retiros para consumo propio.

Son responsables del impuesto, tratándose de derivados de petróleo, los productores y los importadores; independientemente de su calidad de sujeto pasivo, cuando se realice el hecho generador.

PARÁGRAFO 3o. El impuesto no se causa a los sujetos pasivos que certifiquen ser carbono neutro, de acuerdo con la reglamentación que expida el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible.

ARTÍCULO 222. BASE GRAVABLE Y TARIFA. El Impuesto al Carbono tendrá una tarifa específica considerando el factor de emisión de dióxido de carbono (CO₂) para cada combustible determinado, expresado en unidad de volumen (kilogramo de CO₂) por unidad energética (Terajouls) de acuerdo con el volumen o peso del combustible. (...)

PARÁGRAFO 2o. El impuesto al carbono será deducible del impuesto sobre la renta como mayor valor del costo del bien, en los términos del artículo 107 del Estatuto Tributario.” (Subrayado fuera del texto)

En este sentido, el Decreto 926 de 2017 “Por el cual se modifica el epígrafe de la parte 5 y se adiciona el título 5 a la parte 5 del libro 1 del Decreto 1625 de 2016 Único Reglamentario en Materia Tributaria y el título 11 de la parte 2 de libro 2 al Decreto 1076 de 2015 Único Reglamentario del Sector Ambiente y Desarrollo Sostenible, para reglamentar el parágrafo 3º del Artículo 221 y el parágrafo 2 del Artículo 222 de la Ley 1819 de 2016”, establece:

“Artículo 2. Adición del título 5 a la parte 5 del libro 1 del Decreto 1625 de 2016 Único Reglamentario en Materia Tributaria. Adiciónese el título 5 a la parte 5 del libro 1 del Decreto 1625 de 2016, el cual quedará así:

“TÍTULO 5

Impuesto nacional al carbono

Artículo 1.5.5.2. Definiciones. Para efectos de la aplicación de lo dispuesto en el presente Título y en el Título 11 de la Parte 2 de Libro 2 del Decreto Único Reglamentario del Sector Ambiente y Desarrollo Sostenible, 1076 de 2015, se tendrán en cuenta las siguientes definiciones:

Carbono neutro. Se entiende por carbono neutro la neutralización de las emisiones de GEI asociadas al uso del combustible sobre el cual no se causará el impuesto nacional al carbono.

Consumidor o usuario final de combustibles fósiles. Es aquel que utilice los combustibles fósiles, incluyendo todos los derivados de petróleo y todos los tipos de gas fósil que sean usados con fines energéticos, siempre que sean usados para combustión.

Declaración de verificación. Es la manifestación por escrito de una tercera parte acreditada o designada, en la que se demuestran las reducciones o remociones de gases de efecto invernadero logradas por una iniciativa de mitigación de GEI luego de una verificación. (...)

Iniciativa de Mitigación de GEI. Son programas, proyectos, acciones o actividades desarrolladas a nivel nacional, regional y/o local cuyo objeto es la reducción de emisiones, evitar emisiones, remover y capturar GEI. Las iniciativas se clasifican en iniciativas de Reducción de Emisiones de GEI e Iniciativas de Remoción de GEI. (...)

Remoción de Gases de Efecto Invernadero. Es la masa de gas de efecto invernadero retirado de la atmósfera.

Reducción de Gases de Efecto Invernadero. Corresponde a la disminución calculada de emisiones de GEI entre un escenario de línea base y la iniciativa de mitigación.

Responsable. Corresponde al productor o importador de los derivados del petróleo.

Soporte de cancelación voluntaria a favor del sujeto pasivo. Es el documento que demuestra la transferencia voluntaria de las reducciones de emisiones o remociones de GEI

que hace el consumidor o usuario final del combustible, o el titular de una iniciativa de mitigación de GEI, según sea el caso, a favor del sujeto pasivo para neutralizar las emisiones de GEI.

Sujeto pasivo que puede certificar ser carbono neutro. Es el que adquiere del productor o importador, o retira para consumo propio el combustible fósil, respecto del cual no se causa el impuesto nacional al carbono.

Titular de la iniciativa de mitigación de GEI. Es la persona natural o jurídica, pública o privada, responsable de la formulación, implementación y seguimiento de una iniciativa de reducción de emisiones o remociones de GEI.

Verificación. Es el proceso sistemático, independiente y documentado realizado por una tercera parte en la que se evalúa la implementación de la iniciativa de mitigación de GEI.

Artículo 1.5.5.3. Procedimiento para hacer efectiva la no causación del impuesto nacional al carbono. Para hacer efectiva la no causación del impuesto nacional al carbono, el sujeto pasivo que puede certificar ser carbono neutro deberá presentar, previamente a la fecha de causación, al productor o importador responsable del impuesto nacional al carbono la solicitud de la no causación del mismo, indicando la cantidad de combustible neutralizado en metros cúbicos (m3) o galones (gal) y su equivalencia en toneladas de dióxido de carbono (ton CO2).

Esta solicitud deberá estar acompañada por la declaración de verificación y el soporte de cancelación voluntaria de las reducciones de emisiones o remociones de GEI canceladas a su favor. La declaración de verificación y el soporte de cancelación voluntaria demuestran la neutralización de las emisiones asociadas al uso del combustible sobre el cual no se causará el impuesto nacional al carbono.

Para efectos del tratamiento tributario de que trata este artículo, el sujeto pasivo del impuesto nacional al carbono deberá obtener la declaración de verificación y el soporte de cancelación voluntaria por medio de los consumidores o usuarios finales del combustible, o del titular de una iniciativa de mitigación de GEI.

La cantidad de combustible sobre la que se hace efectiva la no causación del impuesto nacional al carbono, no podrá ser mayor a la cantidad de combustible asociada al hecho generador. (...)

Parágrafo 2. El responsable del impuesto nacional al carbono, verificará que las cantidades de combustible solicitadas por el sujeto pasivo para la no causación del impuesto, se

encuentren debidamente amparadas con la declaración de verificación y el soporte de cancelación voluntaria de las reducciones de emisiones o remociones de GEI canceladas a su favor.

Parágrafo 3. El responsable del impuesto podrá establecer tiempos de recepción de estos documentos para la no causación del impuesto. (...)”

Artículo 3. Adición del Título 11 de la Parte 2 del Libro 2 al Decreto Único Reglamentario del Sector Ambiente y Desarrollo Sostenible, 1076 de 2015. Adiciónese el Título 11 de la Parte 2 del Libro 2 al Decreto Único Reglamentario del Sector Ambiente y Desarrollo Sostenible, 1076 de 2015, el cual quedará así:

"TÍTULO 11

Organismo de verificación y características de las reducciones de emisiones y remociones de GEI

CAPÍTULO 1

Organismos de verificación de reducciones de emisiones y remociones de GEI y declaraciones de verificación

Artículo 2.2.11.1.1. Organismos de verificación. Son terceros independientes que cumplen con los requerimientos presentados en los artículos 2.2.11.1.2 y 2.2.11.1.3 del presente Decreto, quienes se encargarán de hacer la verificación de las reducciones de emisiones y remociones de GEI provenientes de la iniciativa de mitigación. Estos organismos serán quienes emitan la declaración de verificación a efectos de demostrar el cumplimiento de las características presentadas en el artículo 2.2.11.2.1 del presente Decreto.

Artículo 2.2.11.1.2. Verificación bajo esquemas de acreditación internacionales. Para verificaciones realizadas bajo esquemas de acreditación internacionales, el organismo de verificación deberá expedir una declaración de verificación indicando que las reducciones de emisiones o remociones de GEI se generaron conforme con la metodología definida en la Norma ISO 14064-2:2006 y los resultados obtenidos en la verificación realizada bajo la norma ISO 14064-3 o aquellas que las ajusten y actualicen. El organismo de verificación de emisiones de GEI deberá estar acreditado por el Organismo Nacional de Acreditación de Colombia - ONAC o un organismo de acreditación miembro signatario del Foro Internacional de Acreditación (IAF, por sus siglas en inglés) que tenga en su oferta de servicios el programa de acreditación de Organismo de Verificación de Emisiones de GEI bajo los requisitos de la norma ISO 14065.

Parágrafo 1. El titular de la iniciativa deberá recibir una declaración de verificación de un organismo verificador o de evaluación de la conformidad, acreditado según lo establecido en el Decreto 1595 de 2015, compilado en el Decreto Único Reglamentario del Sector Comercio, Industria y Turismo, Decreto 1074 de 2015. (...)

Artículo 2.2.11.1.3. Verificación bajo el mecanismo de desarrollo limpio (MDL) de la CMNUCC. El organismo de verificación deberá expedir una declaración de verificación que responda a la metodología definida por la CMNUCC para el MDL o aquella que la ajuste y actualice.

El organismo de verificación de emisiones de GEI deberá estar acreditado como entidad operacional designada (DOE, por sus siglas en inglés) por la Junta Ejecutiva del Mecanismo de Desarrollo Limpio (MDL) o quien haga sus veces.

Parágrafo 1. Para el Mecanismo de Desarrollo Limpio (MDL) el titular de la iniciativa deberá recibir una declaración de verificación la cual es equivalente al reporte de verificación emitido por la DOE o quien haga sus veces.

Parágrafo 2. El reporte de verificación deberá estar acompañado de los certificados de reducción de emisiones de GEI (CERs por sus siglas en inglés), que expresen la cantidad de toneladas de CO₂e que se han certificado y se utilizarán para demostrar la neutralización de emisiones.

CAPÍTULO 2

Características de las reducciones de emisiones y remociones de GEI para certificar ser carbono neutro

Artículo 2.2.11.2.1. Características de las reducciones de emisiones y remociones de GEI para certificar ser carbono neutro. Las reducciones de emisiones o remociones de GEI elegibles para certificar ser carbono neutro deben cumplir con las siguientes características:

1. Proceder de una iniciativa de mitigación de GEI desarrollada en el territorio nacional.
2. Provenir de iniciativas de mitigación de GEI formuladas e implementadas a través de programas de certificación o estándares de carbono, los cuales deben contar con una plataforma de registro pública de reducciones de emisiones y remociones de GEI.
3. Haber sido generadas a partir de la implementación de alguna de las siguientes metodologías:

3.1. Metodologías del Mecanismo de Desarrollo Limpio MDL.

3.2. Metodologías elaboradas por los programas de certificación o estándares de carbono, las cuales deberán:

3.2.1. Haber sido consultadas públicamente y ser verificables por un organismo independiente de tercera parte acreditado de acuerdo con lo establecido en el capítulo 1 del presente título.

3.2.2. Ser emitidas por la CMNUCC, o ser reconocidas por el Gobierno Nacional a través del Organismo Nacional de Normalización, o cumplir con los requisitos para la inscripción de iniciativas establecidos por el registro REDD+.

4. No provenir de actividades que se desarrollen por mandato de una autoridad ambiental para compensar el impacto producido por la obra o actividad objeto de una autorización ambiental.

5. Estar previamente canceladas dentro del programa de certificación o estándar de carbono de origen y estar registradas en el Registro Nacional de Reducción de las Emisiones de Gases de Efecto Invernadero (GEI), creado por el artículo 175 de la Ley 1753 de 2015 cuando éste entre en operación.

6. Estar certificadas por el programa de certificación o estándar de carbono. (...)

Parágrafo 2. No se podrán usar reducciones de emisiones o remociones de GEI proyectadas.

Parágrafo 3. El programa de certificación o estándar de carbono que no cuente con una plataforma de registro, tendrá un (1) año a partir de la entrada en vigencia del presente título, para crear e implementar dicho registro. En todo caso el programa de certificación o estándar de carbono deberá generar un número serial por cada una de las toneladas de reducciones de emisiones o remociones de GEI. (...)

Parágrafo 5. Las reducciones de emisiones o remociones de GEI generadas a partir de la implementación de metodologías de proyectos REDD+ voluntarios o aquellas que las ajusten y actualicen, podrán ser elegibles para certificar ser carbono neutro. En todos los casos deberán cumplir con las características definidas en este título.

Parágrafo 6. Las reducciones de emisiones o remociones de GEI generadas por iniciativas de mitigación de GEI voluntarias, podrán ser elegibles para certificar ser carbono neutro, siempre y cuando sean verificados conforme a la metodología definida en la norma ISO

14064-2:2006 o aquella que la ajuste y actualice, mediante un organismo verificador acreditado de acuerdo con lo establecido en el artículo 2.2.11.1.2 del presente Decreto.

Artículo 2.2.11.2.2. Anexo Técnico. Se adiciona el Anexo IV al Decreto Único Reglamentario del Sector Ambiente y Desarrollo Sostenible, 1076 de 2015."

Artículo 4. Régimen de transición para la obtención del reporte al que se refiere el artículo 1.5.5.4 del Decreto 1625 de 2016. Para efectos de obtener el reporte al que se refiere el artículo 1.5.5.4 del Decreto 1625 de 2016 y mientras que entra en operación el Registro Nacional de Reducción de las Emisiones de GEI, los consumidores o usuarios finales del combustible, o los titulares de las iniciativas de mitigación de GEI, según sea el caso, deberán radicar ante el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible una copia en formato físico y digital de los siguientes documentos:

- 4.1. La declaración de verificación de las reducciones de emisiones o remociones de GEI.
- 4.2. El soporte de cancelación voluntaria de las reducciones de emisiones y remociones de GEI canceladas a favor del sujeto pasivo.
- 4.3. Una hoja de cálculo únicamente en formato digital en la que se relacionen los seriales de las toneladas de reducciones de emisiones y remociones de GEI canceladas a favor del sujeto pasivo.

El soporte de radicado de la información suministrada al Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible en cumplimiento del presente artículo, será equivalente al reporte al que se refiere el numeral 5° del artículo 1.5.5.4 del Decreto 1625 de 2016.

Parágrafo 1. A partir de la entrada en operación del Registro Nacional de Reducción de las Emisiones de Gases de Efecto Invernadero (GEI), los consumidores o usuarios finales del combustible, o los titulares de las iniciativas de mitigación de GEI, según sea el caso." (Subrayado fuera del texto)

Por otra parte, la Resolución 1447 del 1º de agosto de 2018 del Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible, por la cual se reglamenta el sistema de monitoreo, reporte y verificación de las acciones de mitigación a nivel nacional de que trata el artículo 175 de la Ley 1753 de 2015, y se dictan otras disposiciones, establece:

"TÍTULO I

DISPOSICIONES GENERALES

Artículo 1°. Objeto. La presente resolución tiene por objeto reglamentar el Sistema de Monitoreo, Reporte y Verificación de las acciones de mitigación a nivel nacional, en lo relacionado con el Sistema de Contabilidad de Reducción y Remoción de Emisiones de Gases de Efecto Invernadero y el Registro Nacional de Reducción de las Emisiones de Gases de Efecto Invernadero (GEI), el cual incluye el Registro Nacional de Programas y Proyectos de acciones para la Reducción de las Emisiones debidas a la Deforestación y la Degradación Forestal de Colombia (REDD+).

Artículo 2°. Ámbito de aplicación. La presente resolución le aplica a toda persona natural o jurídica, pública o privada que pretenda registrar su iniciativa de mitigación de GEI para optar a pagos por resultados o compensaciones similares como consecuencia de acciones que generen reducciones de emisiones y remociones de Gases de Efecto Invernadero, y a aquella que pretenda registrar su iniciativa de mitigación de GEI para demostrar sus resultados de mitigación en el marco del cumplimiento de las metas nacionales de cambio climático establecidas bajo la CMNUCC, como consecuencia de la implementación de dichas acciones.

Adicionalmente, le aplica tanto a las entidades públicas a cargo de la coordinación y administración del Sistema MRV de las acciones de mitigación a nivel nacional, como a los Organismos de Validación y Verificación de Gases de Efecto Invernadero (OVV).

Artículo 3°. Definiciones. Para los efectos de lo dispuesto en la presente resolución, se adoptan las siguientes definiciones:

Actividades forestales de remoción de GEI. Son acciones de mitigación de GEI que conducen a retirar estos gases de la atmósfera, a través de sistemas productivos silvopastoriles, agroforestales y de plantaciones comerciales, entre otros sistemas productivos basados en árboles, siempre y cuando se desarrollen en áreas diferentes a bosque natural.

Actividades REDD+. Son las acciones que conducen a remover o reducir las emisiones de GEI debidas a deforestación y degradación de bosques naturales, a saber:

- a) Reducción de las emisiones debidas a la deforestación.
- b) Reducción de las emisiones debidas a la degradación forestal.
- c) Conservación de las reservas forestales de carbono.
- d) Gestión sostenible de los bosques.
- e) Incremento de las reservas forestales de carbono.

Acción de Mitigación Nacionalmente Apropiada (NAMA). Es un tipo de Programa Sectorial de mitigación de GEI que comprende políticas, regulaciones u otro tipo de acciones para la reducción de emisiones y/o remoción de GEI y que a su vez contribuye a alcanzar los objetivos y metas de desarrollo sostenible de los países en los cuales se implementa. (...)

Gases de Efecto Invernadero (GEI). Son aquellos componentes gaseosos de la atmósfera, tanto naturales como antropogénicos, que absorben y reemiten radiación infrarroja, de acuerdo con lo definido por la CMNUCC.

Iniciativa de Mitigación de GEI. Son programas, proyectos, acciones o actividades desarrolladas a nivel nacional, regional, local y/o sectorial cuyo objeto es la reducción de emisiones, evitar emisiones, remover y capturar GEI. Las iniciativas se clasifican en iniciativas de reducción de emisiones de GEI e iniciativas de remoción de GEI. Estas iniciativas podrán ser de tipo sectorial o REDD+. Para efectos de la presente Resolución, el nivel de implementación regional y local se entenderá como nivel subnacional. (...)

Organismos de Validación y Verificación de GEI (OVV). Son entidades independientes que realizan procesos de validación y verificación de las iniciativas de mitigación de GEI. El OVV es responsable de realizar una evaluación objetiva y de emitir una declaración de validación o verificación con respecto a la información que el titular de la iniciativa de mitigación le presenta, y a los demás criterios definidos por los Programas de Certificación de GEI o estándares de carbono y el Gobierno nacional.

Pago por resultados o compensaciones similares. Son las remuneraciones, beneficios, o incentivos obtenidos por la reducción de emisiones o remociones de GEI verificadas, que se obtienen por la implementación de una iniciativa de mitigación de GEI. (...)

Programas de Actividades del Mecanismo de Desarrollo Limpio (MDL-PoAs). Son un tipo de Proyecto Sectorial de mitigación de GEI que incluye un conjunto de actividades coordinadas por una entidad pública o privada que implementa cualquier política, medida o meta establecida, que resulta en reducciones de emisiones o remociones de GEI y que optan al Mecanismo de Desarrollo Limpio (MDL) del Protocolo de Kioto.

Los MDL-PoAs están compuestos por CPAs por sus siglas en inglés (Component Project Activities), los cuales son una medida o un conjunto de medidas que reducen las emisiones de GEI por fuentes, o resultan en la absorción antropogénica neta de GEI por sumideros, aplicada dentro de un área designada definida en la(s) metodología(s) de línea de base. Un PoA puede tener uno o más CPAs.

Programas de certificación de GEI o estándares de carbono. Son sistemas o esquemas voluntarios u obligatorios, internacionales o nacionales que cuentan con un conjunto de principios y requisitos para la formulación, desarrollo, validación y verificación de los resultados frente al diseño y puesta en marcha de iniciativas de mitigación de GEI. Dichos sistemas o esquemas adoptan o elaboran metodologías de cuantificación de reducción de emisiones o remociones de GEI que sean verificables en el marco de la Norma ISO 14064-3:2006 o aquella que la ajuste o actualice, cuentan con un registro público y permiten la certificación y asignación de un serial único de las reducciones de emisiones o remociones de GEI verificadas.

Programa REDD+. Es un tipo de programa de mitigación de GEI que implementa actividades REDD+ y cubre un área geográfica de nivel nacional o un área de nivel subnacional con biomas o amplias extensiones de bosques naturales. El programa está a cargo de una entidad pública del orden nacional y su titular es el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible, individualmente o en asocio con otras entidades del gobierno. Estas iniciativas demuestran sus resultados de mitigación en el marco del cumplimiento de las metas indicadas en la Estrategia Integral de Control a la Deforestación y Gestión de Bosques, así como de las metas nacionales de cambio climático establecidas bajo la CMNUCC.

Programa sectorial de mitigación de GEI. Es el tipo de iniciativa que incluye actividades de reducción de emisiones o remociones de GEI diferentes a REDD+, que se desarrollan a nivel nacional, subnacional y/o sectorial. Estas iniciativas son formuladas por, o tienen como socio a una entidad pública del orden nacional y demuestran el aporte en un determinado sector al cumplimiento de metas nacionales de cambio climático establecidas bajo la CMNUCC. (...)

Proyecto REDD+. Es un tipo de proyecto de mitigación de GEI que implementa actividades REDD+, cubre un área geográfica de nivel subnacional específicamente delimitada y su titular es de carácter privado o público, este último en el marco de las funciones y competencias asignadas por la Ley. Estas iniciativas demuestran sus resultados de mitigación en el marco del cumplimiento de las metas indicadas en la Estrategia Integral de Control a la Deforestación y Gestión de Bosques, así como de las metas nacionales de cambio climático establecidas bajo la CMNUCC.

Proyecto sectorial de mitigación de GEI. Es una iniciativa de mitigación de GEI que incluye actividades de reducción de emisiones o remociones de GEI diferentes a REDD+, que se desarrollan a escala subnacional y sectorial. Estas iniciativas demuestran sus resultados de mitigación en el marco del cumplimiento de las metas nacionales de cambio climático establecidas bajo la CMNUCC.

REDD+. Es un mecanismo internacional de mitigación enmarcado en las decisiones de la CMNUCC, cuyo objetivo es reducir las emisiones y remover los GEI a través de la implementación de las actividades de reducción de emisiones por deforestación, degradación forestal y otras actividades forestales.

Reducción de Emisiones de GEI. Es la disminución calculada de emisiones de GEI entre un escenario de línea base o nivel de referencia y de las emisiones netas calculadas en el ámbito de la implementación de la iniciativa de mitigación de GEI.

Remoción de GEI. Es la masa de GEI retirada de la atmósfera.

Resultados de mitigación de GEI. Son las reducciones de emisiones y remociones de GEI cuantificables, generadas por la implementación de una iniciativa de mitigación de GEI.

Socio ejecutor. Es el titular de un Proyecto REDD+ que cumple con los requisitos para optar a pagos por resultados o compensaciones similares a través de un Programa REDD+.

Titular de la iniciativa. Es la persona natural o jurídica, pública o privada, responsable de la formulación, implementación, seguimiento y registro de una iniciativa de mitigación de GEI.

Validación. Es el proceso sistemático, independiente y documentado para la evaluación de la línea base frente a criterios definidos.

Vigencia de resultados de mitigación. Es el año calendario para el cual una iniciativa de mitigación de GEI obtiene y mide sus resultados de mitigación de GEI.

CAPÍTULO 1

Sistema de Monitoreo, Reporte y Verificación de acciones de mitigación a nivel nacional - Sistema MRV.

Artículo 4°. Sistema de Monitoreo, Reporte y Verificación (MRV) de acciones de mitigación a nivel nacional. Es un conjunto de actores, políticas, planes, estrategias, procesos, subsistemas y tecnologías a cargo de la gestión de la información de cambio climático con el propósito de proveer insumos para la toma de decisiones de los actores implicados en la gestión del cambio climático según la Política Nacional de Cambio Climático.

El Sistema MRV de acciones de mitigación a nivel nacional es administrado por el Instituto de Hidrología, Meteorología y Estudios Ambientales (Ideam), bajo las directrices y

orientaciones de la Dirección de Cambio Climático y de Gestión del Riesgo del Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible o quien haga sus veces.

Hacen parte del Sistema MRV de acciones de mitigación a nivel nacional: el Registro Nacional de Reducción de las Emisiones de GEI (Renare), el Sistema de Contabilidad de reducción y remoción de GEI, el Sistema de Monitoreo de Bosques y Carbono (SMBYC) y el Sistema Nacional de Inventarios de Gases Efecto Invernadero (SINGEI).

Parágrafo 1°. Todos los sistemas y subsistemas de información del SIAC, así como otros subsistemas de información sectorial o territorial que provean o generen información necesaria para la gestión del cambio climático en el país podrán interoperar con el Sistema de MRV de acciones de mitigación a nivel nacional, así como todas aquellas plataformas que contribuyan para evitar la doble contabilidad de los resultados de mitigación de GEI.

Parágrafo 2°. Todos los titulares de las iniciativas de mitigación de GEI que pretendan optar a pagos por resultados o compensaciones similares, o demostrar el cumplimiento de metas nacionales de cambio climático establecidas bajo la CMNUCC, deberán realizar el monitoreo, reporte y verificación de sus acciones de mitigación de GEI de acuerdo con los principios del Sistema MRV de acciones de mitigación a nivel nacional y las reglas de contabilidad establecidas en la presente resolución.

Parágrafo 3°. El Sistema MRV de acciones de mitigación a nivel nacional, el Sistema de Monitoreo y Evaluación (M&E) de adaptación al cambio climático y el Sistema MRV del financiamiento Climático, entre otros, harán parte el Sistema Nacional de Información sobre Cambio Climático. El Sistema de Monitoreo y Evaluación (M&E) de adaptación al cambio climático y el Sistema MRV del financiamiento Climático serán objeto de reglamentación posterior. (...)

CAPÍTULO 2

Registro Nacional de Reducción de las Emisiones de GEI (Renare)

Artículo 10. Registro Nacional de Reducción de las Emisiones de GEI. El Registro Nacional de Reducción de las Emisiones de GEI (Renare) es una plataforma tecnológica del Sistema MRV con el propósito de gestionar la información a nivel nacional de las iniciativas de mitigación de GEI, que hace parte del Sistema Nacional de Información sobre Cambio Climático. A su vez, el Registro Nacional de Programas y Proyectos de acciones para la Reducción de las Emisiones debidas a la Deforestación y la Degradación Forestal de Colombia - REDD+ hace parte del Renare.

Todo titular de una iniciativa de mitigación de GEI en el territorio nacional que pretenda optar a pagos por resultados o compensaciones similares, y/o demostrar el cumplimiento de metas nacionales de cambio climático establecidas bajo la CMNUCC debe inscribir su iniciativa de mitigación en el Renare desde su fase de factibilidad.

Los tipos de iniciativas de mitigación de GEI que se podrán inscribir en el Renare son:

1. Programas de mitigación de GEI de tipo: Acciones Nacionalmente Apropriadas de Mitigación (NAMAs), Programas de Desarrollo Bajo en Carbono (PDBC) y Programas REDD+.
2. Proyectos de mitigación de GEI de tipo: Proyectos y Programas de Actividades del Mecanismo de Desarrollo Limpio (MDL), Proyectos de Desarrollo Bajo en Carbono (PDBC) y Proyectos REDD+.
3. Otras iniciativas de mitigación que defina la CMNUCC en el marco de sus mecanismos de mitigación de GEI, o el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible.

Parágrafo 1°. La inscripción de iniciativas de mitigación de GEI en el Renare no exime al titular de la iniciativa de la obtención de los permisos, autorizaciones, concesiones, licencias y/o cualquier otro requisito establecido por las normas vigentes para implementar la iniciativa.

Parágrafo 2°. Los titulares de las iniciativas de mitigación de GEI serán responsables por la veracidad de la información suministrada al Renare, y deberán aplicar los principios del Sistema MRV. El registro de la información en el Renare no implica responsabilidad de ningún tipo por parte del Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible frente al titular de la iniciativa o terceros.

Artículo 11. Administración del Registro. El Renare será administrado por el Ideam conforme a los lineamientos del Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible en el marco del Sistema de Información Ambiental de Colombia (SIAC).

Las especificaciones para el uso del Renare serán las establecidas en la Guía Técnica del Renare, la cual será elaborada y actualizada por el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible.

La Ventanilla Integral de Trámites Ambientales en Línea (VITAL) será el único acceso para la inscripción de iniciativas de mitigación de GEI en el Renare.

El Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible podrá solicitar información adicional sobre el desarrollo de las iniciativas en cualquier momento y sobre cualquiera de sus fases, con el objetivo de aclarar aspectos relacionados con contabilidad nacional de reducción de emisiones y remoción de GEI.

La información del Renare será pública, salvo aquella que por disposición legal tenga carácter de clasificada o reservada, en los términos del artículo 24 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, o aquella norma que la modifique o sustituya. (...)

Artículo 17. Del reporte de las reducciones de emisiones y remociones de GEI en el Renare. El titular de una iniciativa de mitigación de GEI que se encuentre inscrita en el Renare en fase de implementación y en estado de registro activo, deberá reportar los resultados de mitigación de GEI como mínimo a través de las siguientes variables según corresponda:

1. Cantidad de reducciones de emisiones y de remociones de GEI generadas por la iniciativa de mitigación para las vigencias a reportar.
2. Cantidad de reducciones de emisiones y de remociones de GEI generadas por la iniciativa de mitigación que hayan sido verificadas para las vigencias a reportar.
3. Cantidad de reducciones de emisiones o remociones de GEI verificadas que hayan sido canceladas por el titular de la iniciativa para las vigencias a reportar.

Parágrafo 1°. La cancelación de las reducciones de emisiones o remociones de GEI se refiere a la desactivación por parte del titular de la iniciativa en Renare de las toneladas de GEI reducidas y/o removidas. Una vez canceladas, las reducciones o remociones de GEI, no podrán ser transferidas a favor de ninguna otra persona natural o jurídica, ni ser utilizadas para optar a pago por resultados o compensaciones similares de nuevo. (...)

CAPÍTULO 3

Sistema de contabilidad de reducción de emisiones y remoción de GEI

Artículo 19. El Sistema de contabilidad de reducción de emisiones y remoción de GEI. Es un conjunto de procesos, tecnologías, protocolos y reglas de contabilidad que determinan las emisiones, reducciones de emisiones y remociones de GEI que se contabilizan con el objetivo de generar reportes y demostrar el avance en el cumplimiento de metas nacionales de cambio climático establecidas bajo la CMNUCC. Para su operación, el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible y el Ideam dispondrán de las herramientas e instrumentos

tecnológicos necesarios para realizar la contabilidad de reducción de emisiones y remoción de GEI.

El Sistema de Contabilidad hace parte del Sistema MRV de acciones de mitigación de GEI, es administrado por el Instituto Nacional de Hidrología, Meteorología y Estudios Ambientales (Ideam) y coordinado bajo los lineamientos de la Dirección de Cambio Climático y Gestión del Riesgo del Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible o quien haga sus veces.

Con el fin de establecer y demostrar el avance en el cumplimiento de las metas nacionales de cambio climático establecidas bajo la CMNUCC, el Sistema de Contabilidad procesará la información de emisiones de GEI, incluyendo los inventarios nacionales de GEI, las líneas base y los resultados de mitigación de GEI.

La contabilidad de los resultados de mitigación de GEI que se obtienen a partir de la implementación de iniciativas de mitigación de GEI, se podrá efectuar a nivel nacional, subnacional y sectorial incluyendo la agregación de los resultados que cada iniciativa reporte en el Renare, entre otra información.

Parágrafo. El Sistema de Contabilidad podrá interoperar con los sistemas y subsistemas de información del SIAC, así como con otros subsistemas de información sectorial o territorial que provean, generen o procesen información necesaria para la contabilidad de los resultados de mitigación de GEI.” (Subrayado fuera del texto)

Regulación Contable

El Marco Conceptual para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, dentro del numeral 6. Definición, reconocimiento, medición, revelación y presentación de los elementos que constituyen los estados financieros, se definen los activos y gastos de la siguiente manera:

“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. (...)

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.” (Subrayado fuera del texto)

Las Normas para el reconocimiento, medición, presentación y revelación 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 414 de 2014 y sus modificaciones, señala:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

1. INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ

1.1. Reconocimiento

1. 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

2. 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.

3. 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.

4. 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.

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

6. 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. (...)

9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios, los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos 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. (...)

9.2. Medición inicial

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

9.2.2. Costos de transformación

8. 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

9. El costo de transformación de los bienes estará determinado por el valor de los inventarios utilizados y de los cargos asociados con la transformación de las materias primas en productos terminados. También harán parte del costo, el mantenimiento, las depreciaciones y amortizaciones de activos directamente relacionados con la elaboración de bienes, las cuales se calcularán de acuerdo con lo previsto en las normas de Propiedades, Planta y Equipo, y Activos Intangibles, según corresponda. Los costos de financiación asociados con la producción de inventarios que, de acuerdo con lo estipulado en la Norma de Costos de Financiación, cumplan con los requisitos establecidos para calificarse como activos aptos, se capitalizarán atendiendo lo establecido en la citada Norma.

10. La distribución de los costos indirectos fijos a los costos de transformación se basará en la capacidad normal de trabajo de los medios de producción. En consecuencia, la cantidad de costo indirecto fijo distribuido a cada unidad de producción no se incrementará como consecuencia de un nivel bajo de producción ni de la existencia de capacidad ociosa. Los costos indirectos no distribuidos se reconocerán como gastos en el resultado del periodo en el cual se incurra en ellos.

11. Se entiende la capacidad normal como la producción que se espera conseguir en circunstancias normales, considerando el promedio de varios periodos o temporadas y teniendo en cuenta la pérdida de capacidad que resulta de las operaciones previstas de mantenimiento.

12. Para la distribución de los costos indirectos fijos podrá usarse el nivel real de producción, siempre que se aproxime a la capacidad normal. (...)

14. 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.

15. Cuando la empresa produzca bienes, acumulará las erogaciones y cargos relacionados con la producción de estos en las cuentas de costos de transformación. El costo de los bienes producidos para la venta se trasladará al inventario de productos terminados o al inventario de productos en proceso, según corresponda.” (Subrayado fuera del texto)

Así mismo, el Catálogo general de Cuentas para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución 139 de 2015 y sus modificaciones, señala la descripción y dinámica de las siguientes cuentas:

“1986-ACTIVOS DIFERIDOS

DESCRIPCIÓN

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

8310-BONOS, TÍTULOS Y ESPECIES NO COLOCADOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor nominal de los bonos, títulos y especies legalmente autorizados y emitidos por la empresa que aún no han sido colocados o puestos en circulación.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor nominal de los bonos, títulos y especies, emitidos.

SE ACREDITA CON:

1- El valor nominal de los bonos, títulos y especies, colocados o puestos en circulación”

Otros pronunciamientos

Además, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN mediante Oficio N° 13505 del 31 de mayo de 2017, estableció:

“Ahora bien, se indica que los bonos de carbono del mercado voluntario, se venden como commodities. Sin perjuicio de lo anterior e independientemente de la denominación, se observa que no existe regulación específica sobre el tema. No obstante, en principio, en el caso de la venta de bonos de carbono en el mercado voluntario partimos de la base que los mismos se asocian a proyectos. En efecto, quien desarrolla el proyecto debe asegurarse que se concreta una captura de carbono o una reducción del mismo en la actividad, debidamente certificada, representado en una medida en toneladas de carbono (con distintos estándares). Lo anterior implica la presencia de agendas certificadoras. En efecto, cuando la certificadora aprueba el proyecto procede la emisión de bonos de carbono, caso en el cual éstos pueden ser comercializados y adquiridos por quienes desean compensar o reducir su huella de carbono de manera voluntaria.

Acorde con lo anterior, para efectos tributarios, estos bonos, supondrían un bien de naturaleza intangible, que representa un derecho a cambio de un precio.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

Previo a dar respuesta a su consulta, es pertinente aclarar que, de acuerdo 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 414 de 2014 y sus modificaciones, los activos se definen como los recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales se espera obtener beneficios económicos. Para la determinación del control, se evalúa entre otros aspectos, la capacidad que tiene la empresa para decidir el propósito para el cual se destina el activo, obtener sustancialmente beneficios por la propiedad, prohibir el acceso por parte de terceros y asumir sustancialmente los riesgos asociados a este.

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas, se concluye que, si bien al mercado voluntario de carbono confluyen diferentes actores, estos lo hacen con diferentes intereses. Frente a esto, una empresa que, de acuerdo con los estándares normativos expedidos por la Contaduría General de la Nación, se encuentra bajo el ámbito de aplicación 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, debe evaluar e identificar, las intenciones por las cuales obtienen bonos

de carbono, toda vez que de estas dependerá su tratamiento contable, así como también cuando una empresa decide emitir estos títulos.

Para ello es menester contemplar el esquema del mercado voluntario de los bonos de carbono, tal como se ilustra en la siguiente Caracterización de dicho Mercado.

Para dilucidar el tratamiento contable de los bonos de carbono, es pertinente establecer los participantes y el comportamiento del Mercado Voluntario de Carbono, constituido por relaciones comerciales en torno a iniciativas de reducción y remoción de emisiones de gases de efecto invernadero (GEI), que pretenden neutralizar el impacto ambiental.

Participantes y otros aspectos asociados

Iniciativas de mitigación: Estas corresponden a programas, proyectos, acciones o actividades desarrolladas con el fin de reducir, evitar, remover y capturar emisiones de GEI, que pueden establecerse en el marco actividades forestales.

Desarrolladores: Son los encargados de establecer los principios y requisitos para la formulación, desarrollo, validación y verificación de los resultados, frente a un diseño y puesta en marcha, con los que se elaboran y adoptan metodologías de cuantificación de reducción o remoción de GEI, que posteriormente son verificables.

Organismos de Validación y Verificación: Son entidades independientes que realizan procesos de validación y verificación de las iniciativas de mitigación de GEI. Estas realizan la evaluación de las metodologías de cuantificación de reducciones o remociones, y emiten una declaración de validación o verificación con respecto a la información que el titular de la iniciativa de mitigación le presenta, y a los demás criterios definidos por los Programas de Certificación de GEI o estándares de carbono y el Gobierno Nacional.

Usuarios o consumidores finales: Son quienes utilizan los combustibles fósiles, es decir que realizan el proceso de combustión.

Sujeto pasivo: Es el intermediario entre el responsable del impuesto al carbono y el usuario o consumidor final, es decir que es el mayorista o comercializador del combustible fósil.

Responsable: Corresponde al productor o importador de los derivados de combustibles fósiles.

Brokers: Son quienes adquieren las reducciones o remociones de GEI, o también denominados bonos de carbono, con fines de especulación, es decir, que los adquieren con el fin de venderlos en un futuro y obtener un rendimiento por su venta.

Certificado de Reducciones o remociones de gases de efecto invernadero: También denominados Bonos de Carbono, que corresponden a los títulos o derechos que emiten las iniciativas de mitigación, previa validación y verificación de los Organismos de Validación y Verificación.

Cancelación: Corresponde al momento en el que un bono es utilizado por parte de su adquirente, para reducir o remover sus emisiones. En este momento, el bono de carbono deja de existir, y por ende no puede disponerse ni transferirse, en otras palabras, ya no representa un derecho.

Operación

En primer lugar, los promotores de iniciativas de mitigación orientadas a generar reducciones o remociones de emisiones de gases de efecto invernadero (GEI) y que opten por el pago de resultados o compensaciones por las acciones realizadas para tal fin, conjuntamente con los desarrolladores, establecen unos principios para la formulación, desarrollo, validación y verificación de los resultados que se obtengan frente al diseño y puesta en marcha del proyecto, con los que se elaboran y adoptan metodologías de cuantificación de las reducciones o remociones de GEI.

Una vez definida la metodología de cuantificación de las reducciones o remociones de GEI, se comienza el proceso de validación y verificación por parte del Instituto Colombiano de Normas Técnicas y Certificación - ICONTEC, como organismo de verificación aprobado por la Organismo Nacional de Acreditación de Colombia - ONAC, el cual certifica y asigna un serial único para cada reducción de emisiones o remoción de GEI verificadas, o denominados comúnmente como bonos de carbono, que corresponden a una tonelada de Dióxido de Carbono equivalente (CO₂e) capturada o removida.

Una vez son verificadas y certificadas estas reducciones de emisiones o remociones de GEI, se disponen para la venta en el Mercado Voluntario, en donde diferentes adquirentes intervienen con distintos intereses.

Los sujetos pasivos y los usuarios o consumidores finales del combustible fósil, pueden adquirir estas certificaciones de reducciones o remociones para cancelarlas a su favor y así, certificarse como carbono neutro, con el fin de que no se cause el impuesto al carbono cuando adquieren combustibles fósiles.

Con ocasión de la adquisición de los combustibles fósiles, el valor pagado por las reducciones o remociones adquiridas se aplica para no causar el impuesto al carbono, momento en el cual efectivamente se cancelan los certificados utilizados, y su importe corresponderá a un mayor valor del combustible adquirido.

Alternamente, dentro de este mercado voluntario se encuentran los denominados “Brokers”, quienes adquieren estos bonos de carbono, con fines de especulación, es decir, que los adquieren con el fin de venderlos en un futuro y obtener un rendimiento por su venta, por lo cual, al final de la cadena, estos títulos serán cancelados por terceros.

Tratamiento contable para empresa con una iniciativa de mitigación

Dado el proceso para optar a pagos por resultados o compensaciones similares, por acciones que generen reducciones o remociones de emisiones de GEI, debe ser una actividad alterna a la principal, únicamente se expondrá el procedimiento contable de los títulos que la iniciativa genere.

En este sentido, durante el proceso de la formulación y diseño de la metodología de cuantificación de las reducciones o remociones de GEI, la empresa reconocerá los desembolsos que efectúe durante esta etapa, como un producto en proceso en la subcuenta 152090-Otros productos en proceso, de la cuenta 1520-PRODUCTOS EN PROCESO.

Durante la etapa de validación, las reducciones o remociones que se encuentran en proceso de validación y verificación por parte de los Organismos de Validación y Verificación, continuarán reconocidos en la cuenta 1520-PRODUCTOS EN PROCESO, hasta tanto se obtenga la verificación de estas unidades.

En el caso, de que estas unidades no hayan sido verificadas, y por diferentes razones no puedan ser verificadas a futuro, se procederá a la baja en cuentas del inventario inicialmente reconocido, con un débito la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, y un crédito en subcuenta 152090-Otros productos en proceso, de la cuenta 1520-PRODUCTOS EN PROCESO.

Por el contrario, si la metodología de cuantificación es validada, las reducciones o remociones verificadas y se les asigna el código único respectivo, la empresa realizará una reclasificación del inventario de estas unidades, con un débito en la subcuenta 150590-Otros bienes producidos de la cuenta 1505-BIENES PRODUCIDOS, y un crédito en subcuenta 152090-Otros productos en proceso, de la cuenta 1520-PRODUCTOS EN PROCESO.

Así mismo, la empresa deberá además de revelar los conceptos señalados en la Norma de Inventarios, los siguientes aspectos: a) Una conciliación entre los valores en libros al principio y al final del periodo contable, que muestre por separado lo siguiente: desarrollo, validaciones, verificaciones, disposiciones, retiros y reclasificaciones; b) Una conciliación entre las cantidades al principio y al final del periodo contable, que muestre por separado lo siguiente: validaciones, verificaciones, disposiciones, retiros y reclasificaciones, así como los demás que la empresa considere pertinentes para el análisis de sus Estados Financieros.

Procedimiento contable para empresa que adquiere bonos de carbono con fines de certificarse como carbono neutro

Estos títulos de reducciones constituyen un activo para la empresa que las adquiere, puesto que se considera un derecho del cual se espera una retribución en la reducción y remoción de emisiones de GEI. En este caso, si la empresa determina que los bonos de carbono serán cancelados su favor, con el fin de no efectuar o reducir la causación el impuesto al carbono, es pertinente clasificarlos como activos diferidos, en razón de que tienen carácter de gasto, con afectación en diferentes periodos.

Transitoriamente, mientras se efectúan los ajustes al Catálogo General de Cuentas pertinentes, la empresa deberá reconocer dichos bonos en la subcuenta 190590-Otros bienes y servicios pagados por anticipado de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, y los diferirá de acuerdo con los créditos que sean cancelados a su favor durante el periodo, afectando las cuentas del gasto o costo según corresponda, aumentando el valor del combustible fósil adquirido. Adicionalmente, este hecho deberá revelarse incluyendo aspectos como: a) Créditos cancelados y certificados, b) Créditos vendidos, y las demás que la empresa considere pertinentes para el análisis de sus Estados Financieros.

Por otra parte, en relación a los créditos que son cancelados durante el periodo en el marco de lo estipulado por el artículo 175 de la Ley 1753 de 2015, es decir, que cumplen con los requisitos establecidos en el Decreto 926 de 2017 para ser compensados con el impuesto al carbono, es importante señalar que de acuerdo al artículo 772-1 del Estatuto Tributario, adicionado por el Artículo 137 de la Ley 1819 de 2016 “los contribuyentes obligados a llevar contabilidad deberán llevar un sistema de control o de conciliaciones de las diferencias que surjan entre la aplicación de los nuevos marcos técnicos normativos contables y las disposiciones de este Estatuto”. De modo que, para los créditos reconocidos como activos diferidos, se realice una conciliación entre saldos contables y tributarios, para cumplir con lo dispuesto en los artículos 221 y 222 de la Ley 1819 de 2016, donde el impuesto al carbono no será causado a sujetos pasivos que certifiquen ser carbono neutro y sobre el impuesto que al respecto se cause, sea deducible del impuesto sobre la renta como mayor costo del

bien. Por tanto, si bien la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales bajo el oficio por usted mencionado N° 13505 de 2017, señala que para efectos tributarios estos certificados supondrían un bien de naturaleza intangible, no atiende a los criterios para ser reconocidos como tal, bajo el Marco Normativo emitido por la Contaduría General de la Nación.

Procedimiento contable para empresa que adquiere bonos de carbono con fines de especulación

En atención a que estos títulos de reducciones se adquieren con el fin de obtener un beneficio económico por la especulación, al disponer de ellas en un futuro, se constituye un activo para la empresa que será reconocido como una inversión de administración de liquidez, medida al valor razonable, en la subcuenta 122190-Otras inversiones de administración de liquidez a valor de mercado (valor razonable) con cambios en el resultado, de la cuenta 1221- INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A VALOR DE MERCADO (VALOR RAZONABLE) CON CAMBIOS EN EL RESULTADO, dado que de ellos se espera obtener rendimiento por las fluctuaciones en su precio.

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación:

Concepto No. 20182000004051 del 16-03-2018
20182000026431 del 04-05-2018
20182000030351 del 06-06-2018
20182000034161 del 10-07-2018
20182000039051 del 03-08-2018
20182000042121 del 29-08-2018
20182000046191 del 12-09-2018

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.

Capítulo 6

Marco Normativo

Entidades en Liquidación



6. MARCO NORMATIVO - ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN

7. CONCEPTOS MODIFICADOS

El concepto con radicado No. 20182000015761 de fecha 27-02-2018, fue modificado por el concepto con radicado No. 20182300022571 de fecha 11-04-2018.

El concepto con radicado No. 20132000068021, de fecha 10-12-2013, se amplía con el concepto radicado con el No. 20182000003601 de fecha 14-02-2018

El concepto con radicado No. 20142000034571 de fecha 16-12-2014, fue modificado por el concepto con radicado No. 20182000031451 de fecha 12-06-2018.