



REPÚBLICA DE COLOMBIA

Doctrina Contable Pública Compilada

Actualizada

Del 2 de enero al 31 de diciembre de 2019

¡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

Luz Adriana Moreno Marmolejo

GRUPO INTERNO DE TRABAJO DE INVESTIGACIÓN Y NORMAS

Rocío Pérez Sotelo - Coordinadora

Freddy Armando Castaño Pineda

Gloria Alcira Garzón Galán

Edilberto Herrera Huerfano

Martha Liliana Arias Bello

Carlos Andrés Rodríguez Ramírez

Jaime Eduardo Hernandez Gil

Angelica Katerin Salcedo Guzmán

Sandra Yamile Endo Barrera

Esteban Eduardo Walteros Bello

Ingrid Nayarit Rios García



GRUPO INTERNO DE TRABAJO DE DOCTRINA Y CAPACITACIÓN

Eduardo Vidal Díaz - Coordinador

Yimmy Alexander Bueno Juez

Rogelio Paez Barajas

Luz Alexandra León Lozano

Dora Alicia Donato Montañez

Elizabeth Muñoz Hernández

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

Publicación

09 de marzo de 2020

Contenido

INTRODUCCIÓN	6
1. MARCO NORMATIVO -ENTIDADES DE GOBIERNO.....	12
2. MARCO NORMATIVO-EMPRESAS QUE NO COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES Y QUE NO CAPTAN NI ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO	14
2.1 EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO	14
2.2 INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS.....	24
2.3 PRÉSTAMOS POR COBRAR	35
2.4 INVENTARIOS	36
2.5 CUENTAS POR COBRAR	46
2.6 INVENTARIOS	199
2.7 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO	214
2.8 OTROS ACTIVOS-PROPIEDADES DE INVERSIÓN	392
2.9 OTROS ACTIVOS-ACTIVOS INTANGIBLES	400
2.10 OTROS ACTIVOS-ACTIVOS BIOLÓGICOS.....	408
2.11 OTROS ACTIVOS	409
2.12 OPERACIÓN DE BANCA CENTRAL E INSTITUCIONES FINANCIERAS	489
2.13 EMISIÓN Y COLOCACIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA.....	504
2.14 PRÉSTAMOS POR PAGAR	505
2.15 CUENTAS POR PAGAR	514
2.16 BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS	553
2.17 OPERACIONES CON INSTRUMENTOS DERIVADOS.....	594
2.18 PROVISIONES	595
2.19 OTROS PASIVOS	606
2.20 PATRIMONIO DE LAS EMPRESAS	621
2.21 INGRESOS FISCALES	664
2.22 INGRESOS-VENTA DE BIENES	665
2.23 INGRESOS - VENTA DE SERVICIOS.....	677
2.24 INGRESOS POR TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES.....	684
2.25 OTROS INGRESOS.....	697

2.26	GASTOS DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN.....	707
2.27	GASTOS DE VENTAS	710
2.28	GASTO POR DETERIORO, DEPRECIACIONES, AGOTAMIENTO, AMORTIZACIONES Y PROVISIONES.....	710
2.29	GASTOS-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES	710
2.30	GASTOS DE ACTIVIDADES Y/O SERVICIOS ESPECIALIZADOS.....	710
2.31	GASTOS-OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES	710
2.32	OTROS GASTOS	711
2.33	CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS.....	726
2.34	COSTO DE VENTAS DE BIENES.....	726
2.35	COSTO DE VENTAS DE SERVICIOS	726
2.36	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-BIENES	726
2.37	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-SERVICIOS DE SALUD.....	726
2.38	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-SERVICIOS DE TRANSPORTE	726
2.39	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-SERVICIOS PÚBLICOS.....	726
2.40	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN -SERVICIOS HOTELEROS.....	726
2.41	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-OTROS SERVICIOS.....	726
2.42	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS-ACTIVOS CONTINGENTES	727
2.43	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS-DEUDORAS FISCALES.....	727
2.44	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS-DEUDORAS DE CONTROL	728
2.45	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-PASIVOS CONTINGENTES.....	736
2.46	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-ACREEDORAS FISCALES.....	736
2.47	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-ACREEDORAS DE CONTROL	736
2.48	ASUNTOS NO CONTEMPLADOS EN UNA CLASIFICACIÓN ESPECÍFICA.....	737
3.	MARCO NORMATIVO-EMPRESAS QUE NO COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES Y QUE NO CAPTAN NI ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO-RÉGIMEN DE EXCEPCIÓN	874
4.	MARCO NORMATIVO-EMPRESAS QUE COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES O QUE CAPTAN O ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO	876
5.	MARCO NORMATIVO-ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN	878
6.	MARCO NORMATIVO-RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA PRECEDENTE	880

7 **CONCEPTOS MODIFICADOS** 881

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 presentan los criterios que 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, contractuales 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. Constituye 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 marcos normativos. Actualmente se pueden identificar los siguientes:

Entidades de Gobierno Corresponde al conjunto de normas aplicables por las entidades cobijadas por la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, entre otras, la introducida por la Resolución N° 484 de 2017, por la cual se modifica el anexo de la Resolución N° 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; la Resolución 319 de 2019 por la cual se modifica el numeral 5.4. Beneficios posemplo de la Norma de beneficios a los empleados del Marco Normativo para Entidades de Gobierno y la Resolución 368 de 2019 por la cual se sustituye, en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, la Norma de administración de recursos de seguridad social en pensiones por la Norma de recursos del régimen de prima media con prestación definida administrados por Colpensiones.

Así mismo, la Contaduría General de la Nación (CGN) incorporó, mediante la Resolución N° 620 de 2015, el Catálogo General de Cuentas (CGC) que es utilizado por las Entidades de Gobierno para efectos de registro y reporte de información financiera a este organismo de

regulación, en las condiciones y plazos definidos mediante la Resolución 706 de 2016 y sus modificaciones.

A partir del 1º de enero de 2020 mediante la Resolución N° 425 de 2019, se deroga las resoluciones 484 de 2017, 582 de 2018, 131 de 2019 y 319 de 2019, el artículo 1º de la Resolución 368 de 2019 y la doctrina contable pública que le sea contraria.

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 N° 414 de 2014 y sus modificaciones expedidas por la C.G.N., en especial por la Resolución N° 607 de 2019 que modifica el conjunto de normas aplicable a estas empresas y la Resolución N° 047 de 2019 que modifica la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la empresa concedente.

Así mismo, la Contaduría General de la Nación (CGN) incorporó, mediante la Resolución No. 139 de 2015, el Catálogo General de Cuentas (CGC) que es utilizado por las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público para efectos de registro y reporte de información financiera a este organismo de regulación, en las condiciones y plazos definidos mediante la Resolución N° 706 de 2016 y sus modificaciones.

A partir del 1º de enero de 2020 mediante la Resolución N° 426 de 2019 se deroga las resoluciones 607 de 2016 y 047 de 2019 y la doctrina contable pública que le sea contraria.

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 acogieron 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 2019 corresponde al conjunto normativo contenido en el Anexo Técnico del Decreto N° 3022 de 2013, el cual fue compilado mediante el Anexo Técnico N° 2 del Decreto N° 2420 de 2015; el Anexo 2.1 adicionado por el Decreto N° 2496 de 2015, y las modificaciones a estos anexos, señaladas en los Decretos N° 2131 y N° 2132 de 2016, y N° 2170 de 2017.

Así mismo, la Contaduría General de la Nación (CGN) incorporó, mediante la Resolución N°. 139 de 2015, el Catálogo General de Cuentas (CGC) que es utilizado por las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público

para efectos de registro y reporte de información financiera a este organismo de regulación, en las condiciones y plazos definidos mediante la Resolución N° 706 de 2016 y sus modificaciones.

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 sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución N° 037 de 2017 (la cual deroga las Resoluciones N° 743 de 2013, N° 117 de 2015, N° 509 de 2015, N° 576 de 2015, N° 662 de 2015, N° 024 de 2016 y N° 467 de 2016; el artículo 1° de la Resolución N° 598 de 2014, y demás disposiciones que le sean contrarias) y posteriores normas acogidas o expedidas por la CGN, que la modifican, especialmente la Resolución N° 049 de del 2019 "Por la cual se incorpora el anexo técnico compilatorio No. 1 del Decreto N° 2420 de 2015 en el Marco Conceptual para la Información Financiera y en las Normas de Información Financiera, del Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público".

Por medio de la Resolución N° 037 de 2017 se incorporó el Catálogo General de Cuentas (CGC) que es utilizado por las Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público para efectos de llevar a cabo el proceso de homologación y reporte de información financiera a este organismo de regulación, en las condiciones y plazos definidos mediante la Resolución N° 706 de 2016 y sus modificaciones."

Entidades en Liquidación. Corresponde al conjunto de normas aplicable por las entidades en liquidación cobijadas por la Resolución N° 461 de 2017, modificada por la Resolución N° 555 de 2018 en lo referente a las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de estas entidades.

Adicionalmente, la Contaduría General de la Nación (CGN) incorporó, mediante la Resolución N° 611 de 2017, el Catálogo General de Cuentas (CGC) que será utilizado por las Entidades en Liquidación para efectos de registro de los hechos económicos y reporte de información financiera este organismo de regulación, en las condiciones y plazos definidos mediante la Resolución N° 706 de 2016 y sus modificaciones.

Régimen de Contabilidad Pública Precedente. Corresponde a toda la normatividad genérica expedida a partir de las Resoluciones N° 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 subsistió para las Entidades de Gobierno

El Régimen de Contabilidad Pública precedente pierde validez a partir del año 2018 con la entrada en vigencia de la Resolución N° 533 de octubre de 2015 y sus modificaciones, entre otras, las introducidas por las Resoluciones N° 693 de 2016 y N° 484 de 2017 que modifican el cronograma de aplicación del marco normativo de Entidades de Gobierno y el conjunto de normas aplicables a estas entidades, respetivamente. No obstante, dadas las circunstancias fundamentalmente relacionadas con los procesos de auditorías adelantadas por los organismos de control fiscal en períodos contables anteriores al año 2019, aún se presentan consultas sobre el RCP precedente.

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.

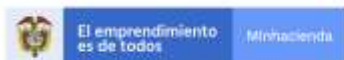
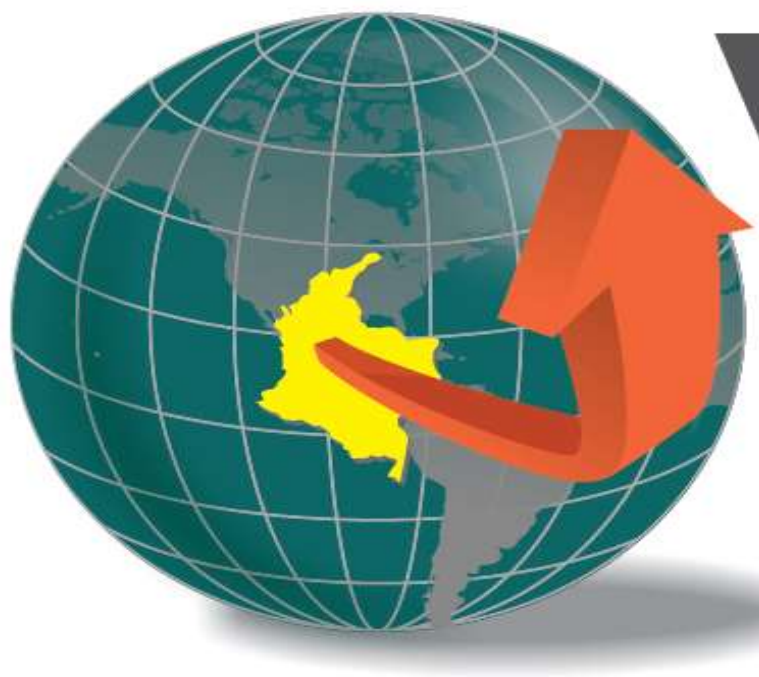
Subtema

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

Entidades de Gobierno



1. MARCO NORMATIVO -ENTIDADES DE GOBIERNO

Capítulo 2

Marco Normativo

Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público



2. MARCO NORMATIVO-EMPRESAS QUE NO COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES Y QUE NO CAPTAN NI ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO

2.1 EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO

CONCEPTO No. 20192000031151 DEL 01-08-2019

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 Cuentas por cobrar Otros ingresos Gastos por deterioro, depreciaciones, agotamiento, amortizaciones y provisiones.
	SUBTEMAS	¿Cuál es el registro contable que se debe hacer para la reversión del deterioro en el mes de abril de 2019?

Doctor
LUIS GABRIEL TÉLLEZ CÁRDENAS
Contador
E.S.E. Hospital Regional de Duitama
Duitama-Boyacá

ANTECEDENTES

En atención a su solicitud radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20195500025132, del 09 de julio de 2019, donde consulta a la CGN, lo siguiente:

La doctrina contable pública para la medición posterior de las cuentas por cobrar dice “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 de valor”.

Para el siguiente ejemplo cual es el registro a realizar para contabilizar la reversión del deterioro en el mes de abril de 2019:

Tengo una cuenta por cobrar por \$2.498.750 de la factura HRDB125474 que fue radicada en octubre de 2017; factura la cual fue cancelada por el deudor en el mes de abril de 2019; que de acuerdo a la fecha de radicación, la tasa de interés para el cálculo del deterioro y los días normales de plazo, esta factura presenta los siguientes saldos:

131902 Cuentas por cobrar a marzo 31 de 2019	\$2.498.750
131902 Cuentas por cobrar a abril 30 de 2019	- 0 -
138609 Deterioro acumulado a diciembre de 2018	\$74.953
138609 Deterioro Acumulado a Marzo de 2019	\$104.695
534709 Deterioro cuentas por cobrar a marzo de 2019	\$29.742

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

CONSIDERACIONES

La norma de Cuentas por cobrar contenida en el Marco normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público en los párrafos 5 y 6 del numeral 2.4- Medición posterior, establecen:

2. CUENTAS POR COBRAR

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.

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.

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, vigente, contiene las siguientes descripciones y dinámicas:

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).

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

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

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor del deterioro reconocido.

CUENTA 4830-REVERSIÓN DE LAS PÉRDIDAS POR DETERIORO DE VALOR

DESCRIPCIÓN

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

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

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

SE ACREDITA CON:

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

CUENTA 5347-DETERIORO DE CUENTAS POR COBRAR

DESCRIPCIÓN

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

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor del deterioro reconocido.

SE ACREDITA CON:

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

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

La E.S.E Hospital Regional de Duitama para la contabilización de la reversión del deterioro en el mes de abril de 2019, debe tener en cuenta, lo establecido en la norma de Cuentas por cobrar y además lo señalado en el numeral 16.6 Reversión de las pérdidas por deterioro del valor de la norma Deterioro del valor de los activos, norma contenida en el Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, vigente.

Por otra parte, la E.S.E. Hospital Regional de Duitama también debe utilizar las descripciones y las dinámicas de las cuentas contenidas 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, para contabilizar la reversión del deterioro en el mes de abril de 2019.

Por último, los registros contables que debe efectuar la empresa son los siguientes:

- 1- Contabilización de la reversión del deterioro acumulado a diciembre de 2018. Se debita la subcuenta 138609-Prestación de servicios de salud de la cuenta 1386-DETERIORO

ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR) y se acredita la subcuenta 483002-Cuentas por cobrar de la cuenta 4830-REVERSIÓN DE LAS PÉRDIDAS POR DETERIORO DE VALOR.

2. Contabilización de la reversión del deterioro reconocido durante el período actual. Se debita la subcuenta 138609-Prestación de servicios de salud de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR) y se acredita la subcuenta 534709-Prestación de servicios de salud de la cuenta 5347-DETERIORO DE CUENTAS POR COBRAR.

CONCEPTO No. 20192000061041 DEL 28-10-2019

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 Provisiones Ingresos por transferencias y subvenciones
	SUBTEMAS	Reconocimiento de recursos transferidos por la Secretaria Distrital de Hacienda para fortalecer la reserva técnica para pago de premios.

Doctor

JEMAY ACIONE PARRA MOYANO

Gerente General

Lotería de Bogotá

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20195500032882, del día 18 de septiembre de 2019, mediante la cual solicita lo siguiente:

“La Lotería de Bogotá fue creada mediante Acuerdo del Concejo de Bogotá No 81 de diciembre 27 de 1987, organizada como una empresa industrial y comercial del distrito, con personería jurídica, autonomía administrativa y patrimonio propio.

Su función social es la explotación, administración y control del monopolio rentístico de los juegos de suerte y azar autorizados por la ley, con el fin de generar recursos con destinado al sector salud.

El artículo 27 del Decreto 2975 de 2004, reglamentario de la Ley 643 de 2001, crea las reservas técnicas para el pago de premios y de capitalización, con el fin de garantizar que las empresas operadoras del juego de lotería, cuenten con los recursos necesarios para el pago de los premios caídos en poder del público.

El ARTÍCULO 58 de la Ley 1955 de 2019 establece: “PROHIBICIÓN DE TRANSFERENCIAS Y LIQUIDACIÓN DE EMPRESAS INEFICIENTES. Adiciónese el siguiente párrafo al artículo 14 de la Ley 617 de 2000:

PARÁGRAFO. Las entidades territoriales podrán incluir dentro de sus planes de inversión, partidas destinadas a fortalecer la reserva técnica de las empresas operadoras de juegos de

lotería tradicional o de billetes. También podrán hacerlo para el desarrollo e implementación de un plan de desempeño y/o estrategia comercial; el cual deberá contar con la aprobación previa del Consejo Nacional de juegos de Suerte y Azar, en el que se determinará la viabilidad de la empresa y la rentabilidad de la inversión.”

En aplicación del párrafo anterior, la Lotería de Bogotá solicita a la Secretaria Distrital de Hacienda recursos para fortalecer la reserva técnica para pago de premios, solicitud que fue autorizada por el CONFIS en sesión 8 el día 14 de junio de 2019 por valor de \$15.000.000.000, los cuales fueron recibidos por la entidad el día 12 de julio de 2019.

Ahora bien, El ARTICULO 8 del Decreto 3034 de 2013 establece: “Las empresas operadoras del juego de lotería tradicional observarán el régimen de reservas técnicas para garantizar el pago de premios que determine el Consejo Nacional de Juegos de Suerte y Azar. Estas reservas se crearán con cargo a la diferencia entre el valor de los premios en poder del público, expresado como porcentaje de las ventas brutas de cada sorteo y el porcentaje del valor de la emisión que define el plan de premios, de conformidad con el artículo 9° del presente decreto...”

En cumplimiento de la norma anterior la Lotería de Bogotá mensualmente realiza el siguiente registro contable:

Un DEBITO a la subcuenta 561810-Reserva técnica para Pago de Premios de la cuenta 5618-JUEGOS DE SUERTE Y AZAR y un CREDITO a la subcuenta 279016-Reserva técnica para Pago de Premios de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS.

Teniendo en cuenta que estos recursos no resultan de la aplicación descrita en el artículo 8° del Decreto 3034 de 2013, sino en virtud de la consecución de recursos de conformidad a lo establecido en el Parágrafo único del artículo 58 de la Ley 1955 de 2019, les solicitamos su orientación para determinar cómo debe la Lotería de Bogotá efectuar correctamente los registros contables para el reconocimiento de estos recursos.”

Me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Decreto 3034 de 2013, fue compilado por el Decreto 1068 de 2015 “por me por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Hacienda y Crédito Público”. Ahora bien, el artículo 8 del Decreto 3034 de 2013, correspondía al artículo 2.7.1.2.5. Reservas técnicas para pago de premios, por medio del cual indica:

“Artículo 2.7.1.2.5. Reservas técnicas para pago de premios. Las empresas operadoras del juego de lotería tradicional observarán el régimen de reservas técnicas para garantizar el pago de premios que determine el Consejo Nacional de Juegos de Suerte y Azar. Estas reservas se crearán con cargo a la diferencia entre el 40% de las ventas brutas y el valor de los premios en poder del público de cada sorteo.”

Las reservas técnicas para garantizar el pago de premios serán representadas en depósitos que garanticen su liquidez, seguridad y rentabilidad, de conformidad con las normas que regulan el manejo y la protección de los recursos en efectivo de las entidades públicas.

La liquidación, causación y depósito de las reservas técnicas, se efectuará teniendo en cuenta lo señalado por el Consejo Nacional de Juegos de Suerte y Azar.

Parágrafo 1°. El incumplimiento del régimen de liquidación, causación y depósito efectivo de reservas técnicas para garantizar el pago de premios del juego de lotería tradicional tendrá como consecuencia la suspensión inmediata de los sorteos. En ningún caso, las entidades operadoras del juego de lotería tradicional podrán efectuar sus sorteos, cuando el valor de las reservas técnicas depositadas tenga un valor inferior al valor del premio mayor ofrecido.

Parágrafo 2°. Las empresas operadoras del juego de lotería tradicional o de billetes que pretendan cambiar su plan de premios deberán acreditar ante el Consejo Nacional de Juegos de Suerte y Azar, que desde la adopción del plan de premios que tienen en ejecución, han constituido, causado y depositado las reservas técnicas de conformidad con las normas establecidas por el mismo Consejo. Cualquier manejo de las reservas técnicas por fuera de las normas del régimen propio dará lugar a remitir el asunto a las autoridades correspondientes para que procedan a determinar la responsabilidad administrativa, fiscal, disciplinaria y penal a que hubiere lugar.” (Subrayado fuera de texto)

El párrafo del artículo 14 de la Ley 617 de 2000, adicionado por el artículo 58 de la Ley 1955 de 2019 por el cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022, señala:

“PARÁGRAFO. Las entidades territoriales podrán incluir dentro de sus planes de inversión, partidas destinadas a fortalecer la reserva técnica de las empresas operadoras de juegos de lotería tradicional o de billetes. También podrán hacerlo para el desarrollo e implementación de un plan de desempeño y/o estrategia comercial; el cual deberá contar con la aprobación previa del Consejo Nacional de juegos de Suerte y Azar, en el que se determinará la viabilidad de la empresa y la rentabilidad de la inversión.” (Subrayado fuera de texto)

Los párrafos 3, 4 y 5 del numeral 2.2.1. Reconocimiento de la Norma de Subvenciones del 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.

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.” (Subrayado fuera de texto)

Los párrafos 1 y 2 del numeral 6.1. Reconocimiento de la Norma de provisiones del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público dictan que:

“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” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas, se concluye lo siguiente:

Los recursos transferidos por la Secretaría Distrital de Hacienda se deben reconocer como un ingreso por subvención, toda vez que corresponden a recursos recibidos sin contraprestación para fortalecer la reserva técnica para pago de premios. Por lo tanto, Lotería de Bogotá debió debitar la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO y acreditar la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

Adicionalmente, Lotería de Bogotá aumentará la provisión debitando la subcuenta 537303-Reserva técnica para pago de premios de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS y acreditar la subcuenta 279016-Reserva técnica para Pago de Premios de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS, con el aumento de la reserva constituida para respaldar la posible obligación que contraiga con los apostadores.

2.2 INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS

CONCEPTO N° 2019200002261 DEL 29-01-2019

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	Clasificación dentro del activo de las inversiones que INFIDER posee en TELECAFÉ LTDA.

Doctor

SERGIO ALEXANDER TREJOS GARCÍA

Representante Legal

Instituto de Fomento para el Desarrollo de Risaralda-INFIDER

Pereira, Risaralda

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550000138-2, del 18 de enero de 2019, en la cual solicita conceptuar sobre la clasificación dentro del activo de las inversiones que posee INFIDER en TELECAFÉ LTDA.

Al respecto, establece que INFIDER es propietaria de 932 cuotas equivalentes al 32,83% del total, tiene participación de un voto con respecto al total de votos de los siete socios, el cual le daría un porcentaje de participación de 14,2857%, y representación en la Junta Directiva de TELECAFÉ.

CONSIDERACIONES

Las inversiones se reconocerán y clasificarán dentro del activo, atendiendo los siguientes lineamientos dados en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones:

“1. INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ

1.6 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.

1.7 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.

2. 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. (...)

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.

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

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

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

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.

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

2. Se presumirá la existencia de influencia significativa cuando se posea, directa o indirectamente, una participación igual o superior al 20% del poder de voto sobre la asociada, con independencia de que exista otro inversor con una participación mayoritaria.

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

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

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

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. 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.”
(Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

Para efectuar una correcta clasificación de una participación en el patrimonio de una empresa cuya inversión está respaldada con instrumentos de patrimonio, la entidad inversora deberá realizar una evaluación de una serie de aspectos que permitan identificar la naturaleza y demás características particulares de la relación existente entre los inversores y la entidad receptora de la inversión.

Dentro de los aspectos que deberá tener en cuenta la entidad para determinar la correcta clasificación, se encuentran los siguientes:

a) Control individual. Un inversor ejerce control sobre una participada, cuando tiene derecho a recibir los beneficios variables o se expone a los riesgos relativos a la inversión y utiliza su poder para afectar la naturaleza o la cuantía de dichos beneficios o riesgos, con independencia de su participación patrimonial. Además, es necesario, para que haya control, comprobar que el inversor se beneficia de las actividades de la participada y se expone al riesgo de una pérdida potencial.

Si se concluye que la entidad, además de dirigir las actividades relevantes de la empresa, utiliza su poder para disponer o decidir sobre el valor o la manera como recibe los beneficios provenientes de la inversión, o el valor o la forma como asume los riesgos que podrían afectar su situación financiera, como por ejemplo, las obligaciones financieras y operativas a cargo de la empresa que tendría que asumir en el evento en que esta no pueda atenderlas, la participación en una empresa se clasificará como una inversión en controlada.

b) Influencia significativa. Un inversor posee influencia significativa sobre la entidad receptora de la inversión, cuando puede intervenir en sus decisiones de política financiera y de operación, sin que se configure control ni control conjunto.

Al evaluar si la entidad ejerce influencia significativa sobre una empresa societaria, se requiere corroborar si este posee directamente o a través de sus subsidiarias el 20% del poder de voto en la Empresa.

Ahora bien, es posible que la entidad no posea directa o indirectamente el 20% del poder de voto en la empresa societaria, pero logre argumentar la existencia de influencia significativa sobre la misma, utilizando una o varias de las siguientes premisas: tiene representación en el órgano de dirección de la empresa, participa en los procesos de fijación de las políticas de la empresa, efectúa transacciones significativas con la empresa, intercambia personal directivo con la empresa, y suministra información esencial para la operación de la empresa.

En razón de lo expuesto, corresponde a la entidad efectuar un análisis integral de las diferentes circunstancias que podrían confirmar la existencia de influencia significativa sobre una empresa, para que la participación accionaria se clasifique como una inversión en asociada.

c) Control conjunto. Un inversor ejerce control conjunto sobre una empresa, cuando ha pactado con otros inversores compartir el control de la misma, de modo que las decisiones sobre las actividades relevantes requieren el consentimiento unánime de las partes que comparten el control.

A efectos de determinar si la entidad ejerce control conjunto sobre una empresa, es necesario verificar que se cumplan con los siguientes requisitos: existe control colectivo sobre la empresa, es decir todos los accionistas o un grupo de ellos dirigen las actividades relevantes de la misma, ningún accionista controla de forma individual la empresa, y las decisiones sobre las actividades relevantes de la empresa se aprueban con el consentimiento de todas las partes que comparten el control.

Adicionalmente, conviene indicar que al efectuar el análisis sobre el control conjunto sobre la empresa, la entidad debe validar los siguientes parámetros: los accionistas que comparten el control de la empresa están expuestos y asumen los riesgos inherentes a la participación, los accionistas que comparten el control de la empresa se benefician de las actividades que ésta desarrolla, y los accionistas que comparten el control utilizan su poder para afectar la naturaleza y la cuantía de los riesgos y beneficios relativos a la participación, con independencia de su participación patrimonial.

Si fruto del análisis efectuado por la entidad se confirma la existencia de control conjunto, la participación patrimonial se clasificará como una inversión en negocio conjunto.

d) Ausencia de control o de influencia significativa. Cuando una inversión no reúna los requisitos descritos en los literales a), b) y c) para ser clasificada como inversión en controlada, asociada o negocio conjunto, debe ser catalogada como una inversión de administración de liquidez y se clasificará en una de las categorías enunciadas en el numeral 1.2., de la Norma de inversiones de administración de liquidez, 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.

Así lo anterior, corresponde a INFIDER realizar el análisis pertinente y aplicando el juicio profesional, clasificar la participación que posee en TELECAFÉ LTDA, de acuerdo con los anteriores lineamientos, pues dependiendo de las circunstancias específicas que puedan presentarse en un momento determinado podría clasificarse en una u otra categoría.

En todo caso, la entidad revelará información sobre los juicios y supuestos significativos realizados para clasificar las participaciones en el patrimonio de una empresa, y los cambios en esos juicios y supuestos cuando existan nuevas circunstancias que proporcionen evidencia objetiva para efectuar una reclasificación a otra categoría.

CONCEPTO No. 20192000036291 DEL 21-08-2019

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	Clasificación de inversiones en entidades en liquidación sobre las cuales se tiene una participación inferior al 8%.

Doctora
 EMILCE DONOSO CALDERON
 Analista de Contabilidad
 Central de Inversiones S.A. (CISA)
 Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550002778-2, del día 05 de agosto de 2019, mediante la cual solicita lo siguiente:

“(…) El Régimen de Contabilidad Pública del año 2006, establecía la siguiente dinámica para la cuenta 1.2.16 Inversiones patrimoniales en entidades en liquidación: Representa el valor de los aportes patrimoniales representados en acciones, cuotas o partes de interés social de entidades en proceso de liquidación, los cuales fueron reclasificados de las inversiones patrimoniales en entidades controladas y no controladas.

La contrapartida corresponde a las subcuentas de las cuentas 1207-Inversiones Patrimoniales en Entidades no Controladas y 1208-Inversiones Patrimoniales en Entidades Controladas.

Por lo anterior y teniendo en cuenta que CISA desde el año 2006 hasta el 30 de junio presenta Inversiones en entidades en liquidación-Sociedades de economía mixta por un saldo de \$1.119.316,78 y en la cuenta (1.2.16.04) Inversiones en entidades en liquidación - Entidades privadas por valor de \$2.120.904.588,26 para un total de \$2.122.023.905,04 correspondiente a acciones adquiridas por CISA en el desarrollo de su objeto social en el proceso de salvamento de las entidades financieras públicas, proceso liderado por FOGAFIN quien en su momento era accionista en un 99.9%, cabe anotar que las inversiones registradas en estas cuentas no fueron inversiones producto de exceso de liquidez sino como ya se mencionó producto del desarrollo del objeto social y son inversiones que hacen parte del inventario para la venta de CISA.

Por otra parte, y de acuerdo con la dinámica del marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público Resolución 414, establece: “Cuenta 1.2.16 Inversiones en entidades en liquidación. (Sic) Representa el valor de las inversiones en entidades que se encuentran en proceso de liquidación sobre las cuales, de no haberse presentado este hecho, la empresa inversora tendría una participación en una controladora, asociada o negocio conjunto.

Con lo anterior y teniendo en cuenta que la participación de las acciones que posee CISA en las entidades en liquidación es inferior al 8%, ¿cuál debería ser la clasificación correcta de estas inversiones bajo el marco normativo para entidades sujetas a la Resolución 414? (...)”

Mediante comunicación telefónica del día 15 de agosto de 2019, la doctora Catalina Forero Lorero, Analista de Impuestos de la Central de Inversiones S.A.S informa que sobre dichas inversiones la entidad ha determinado que no espera una recuperación de la inversión por lo cual, se encuentran totalmente deterioradas.

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

CONSIDERACIONES

Los numerales 6.1.1. y 6.2.1. 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 214 y sus modificaciones, se referente a la definición y criterios de reconocimiento de los activos en los siguientes términos:

“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. (...)

6.2.1 Reconocimiento de activos

Se reconocerá un activo cuando sea probable que la empresa obtenga beneficios económicos futuros de dicho activo y su costo o valor pueda medirse de forma fiable.

Cuando no exista probabilidad de que el elemento genere beneficios económicos futuros, la empresa reconocerá un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no indica que, al hacer el desembolso, la administración no tuviera la intención de generar beneficios económicos en el futuro o que la administración estuviera equivocada al hacerlo, sino que la certeza, en el presente periodo, sobre los beneficios económicos que van a llegar a la empresa es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo." (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, el numeral 1.1. Reconocimiento, de la Norma de Inversiones de administración de Liquidez del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, establece:

"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.” (Subrayado fuera de texto)

Los párrafos 16 y 18 del numeral 5.2. Cambios en una estimación contable, de la Norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, establecen:

“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.” (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, en numeral 5.3. Corrección de errores de periodos anteriores de la Norma en mención, señala:

“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 de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones mencionadas se concluye lo siguiente:

Si con base en la evidencia relacionada con las condiciones de las inversiones, la probabilidad que tiene el recurso de generar beneficios económicos futuros es nula y, por lo tanto, no se espera que tenga un potencial para contribuir, directa o indirectamente, a los flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo de CISA, la empresa deberá dar de baja las inversiones al no cumplir con la totalidad de los criterios de reconocimiento de los activos, afectando la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES si corresponde a una corrección de un error de periodos anteriores, o un gasto por baja en cuentas de inversiones de administración de liquidez, según su categoría, en la subcuenta respectiva de la cuenta 5804-FINANCIEROS si corresponde a nueva información o nuevos acontecimientos del periodo corriente que afectaron su reconocimiento.

Debe tener en cuenta que en caso de corresponder a errores de periodos anteriores materiales, para efectos de la presentación de los estados financieros, la empresa reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error, aplicando los criterios establecidos en la Norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

En caso tal que, producto de la evidencia relacionada con las condiciones de las inversiones, se determine que existe probabilidad de que el recurso genere beneficios económicos futuros y, por lo tanto, se espera que tenga un potencial para contribuir, directa o indirectamente, a los flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo de CISA, la empresa deberá clasificar las inversiones en la subcuenta respectiva de alguna de las siguientes cuentas de inversiones de administración de liquidez, según la categoría que les corresponda: 1221-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A VALOR DE MERCADO (VALOR RAZONABLE) CON CAMBIOS EN EL RESULTADO, 1222-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A VALOR DE MERCADO (VALOR RAZONABLE) CON CAMBIOS EN EL PATRIMONIO (OTRO RESULTADO INTEGRAL), 1223-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A COSTO AMORTIZADO o 1224-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ AL COSTO.

2.3 PRÉSTAMOS POR COBRAR

No se profirió doctrina sobre este acápite.

2.4 INVENTARIOS

CONCEPTO N° 20192000005131 DEL 18-02-2019

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 contable de repuestos para la operación del sistema de cable aéreo línea Cámbulos-Fundadores.

Doctor
HERMÁN LOAIZA MARTÍNEZ
Gerente
Asociación Cable Aéreo Manizales
Manizales, Caldas

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550000190-2, el día 23 de enero de 2019, en la cual consulta lo siguiente:

“La Contraloría General del Municipio de Manizales, en ejercicio de sus atribuciones practicó una auditoría gubernamental con enfoque integral modalidad Regular a la Asociación Cable Aéreo de Manizales, entidad de segundo grado creada en el año 2009, cuyo objeto social es diseñar, operar, asesorar y mantener sistemas de transporte por cable aéreo.

Para el desarrollo de este proceso auditor, manifiesta la Contraloría Municipal aplica normas y disposiciones contenidas en el artículo 267 y 268 de la Constitución Política, las Leyes 42 de 1993, 610 de 2000 y 1474 de 2011 y la Resolución 037 de enero 22 de 2013 por medio de la cual se adopta la Guía de Auditoria Territorial-GAT.

En tal virtud, a la ACAM le fue comunicado el Informe Preliminar de la Auditoría Regular N° 2.01 de septiembre de 2018, en la cual se incluyó una observación relacionada con la presunta indebida contabilización del valor de los inventarios por valor de \$1.698.918.402 que corresponden a los repuestos adquiridos a nombre de la entidad INFI-MANIZALES para la operación del sistema de línea 1 (cámbulos- Fundadores), lo que en concepto del organismo de control, alteró significativamente la calidad, consistencia y razonabilidad de los hechos, transacciones y resultados de la entidad.

En respuesta a la presente observación, ejerciendo el derecho de contradicción se presentaron los argumentos suficientes y necesarios que sustentaban la correcta contabilización de los estados contables de la Asociación Cable Aéreo de Manizales, de estos valores, en esencia porque acorde con su objeto social la entidad que administra, mantiene, usa, explota y controla los inventarios contabilizados, es la Asociación Cable Aéreo de Manizales.

La contraloría desestima los argumentos y evidencias expuestos por la Asociación y la Revisoría Fiscal, y procede a confirmar un hallazgo de auditoría de grandes repercusiones financiera, administrativas y jurídicas, desconociendo así el derecho de contradicción y el procedimiento de auditoría que debe aplicar, pues es claro que surgió una controversia jurídica de carácter interpretativo de las disposiciones emanadas de la Contaduría General de la Nación, único órgano instituido para regular los asuntos contables en el país, sin que le sea dable a la Contraloría sentenciar o resolver estas controversias de manera unilateral, toda vez que nuestro ordenamiento jurídico no le da esa atribución.

(...)

Solicitamos de manera comedida se nos emita concepto sobre quien es el titular de los inventarios que corresponden a los repuestos adquiridos a nombre de INFI-MANIZALES, para la operación del sistema de cable aéreo línea Cábulo-Fundadores, dado que la titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control sobre el recurso ya que una empresa puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y los beneficios asociados al mismo se han transferido sustancialmente, la organización no puede reconocer el activo así legalmente sea dueña del mismo, por lo tanto, en razón a que en la actualidad dicho activo se encuentra a merced y custodia de la ASOCIACIÓN CABLE AÉREO DE MANIZALES, ¿esta entidad es la que debe contabilizar en sus inventarios, estos activos?”

Al respecto me permito atender su solicitud en los siguientes términos:

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.”

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 a la Contaduría General de la Nación:

- “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 uniformar, 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.”

En el numeral 6.1.1 del El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, se estipula:

“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 organización 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 los juicios profesionales para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento del activo; de igual forma, las normas de contabilidad establecen criterios generales que orientan la aplicación de dicho juicio profesional. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El numeral 9 del Capítulo I de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014, señala:

“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. (...)”

CONCLUSIONES

Atendiendo a lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, la Contaduría General de la Nación es la entidad competente para emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación, como máxima autoridad contable de la administración pública, y es la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y demás temas que son objeto de su función normativa.

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, define los activos como recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros, y estipula que para que un activo pueda reconocerse, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

Tratándose del control, el marco conceptual señala que en algunas circunstancias es concomitante con la titularidad jurídica del recurso, pero que esta última no es esencial ni suficiente a efecto de determinarlo, por lo cual, se debe evaluar quien ostenta el control del

recurso teniendo en cuenta que una empresa lo controla si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el mismo.

Con relación a su consulta sobre quién debe hacer el reconocimiento contable de los repuestos para la operación del sistema de cable aéreo línea Cámbulos-Fundadores, me permito manifestar que, debe reconocer los bienes la empresa para quien los mismos cumpla los criterios de reconocimiento como activo, a saber, que representen recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros, que el flujo de los beneficios sea probable y la partida tenga un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad, en este sentido, si la titularidad jurídica de los recursos la ostenta INFI-MANIZALES, pero el control lo ejerce la ASOCIACIÓN CABLE AÉREO DE MANIZALES, es esta última quien debe reconocerlos.

CONCEPTO No. 20192000023061 DEL 27-06-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Inventarios
	SUBTEMAS	Aclaración concepto sobre reconocimiento contable de repuestos para la operación del sistema de cable aéreo línea Cábmulos-Fundadores.

Doctor
 GILDARDO ARLÉN CANO LÓPEZ
 Director Planeación y Control Fiscal
 Contraloría General del Municipio de Manizales
 Manizales, Caldas

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550001667-2 el día 25 de abril de 2019, en la cual solicita aclaración respecto al concepto CGN No. 2019000005131 del 18 de febrero de 2019, emitido a la Asociación Cable Aéreo de Manizales, y manifiesta que el particular obedece a que en los numerales 4, 7, 12 y 13 de la cláusula cuarta del contrato interadministrativo de administración, operación y mantenimiento No. 2016-04-02 suscrito entre la Asociación Cable Aéreo de Manizales y el Instituto de Financiamiento, Promoción y Desarrollo de Manizales "INFIMANIZALES" se establece que los beneficios futuros de la operación deberán ser trasladados mensualmente a INFIMANIZALES, entidad que además de tener la titularidad de los bienes, recibe los beneficios futuros de los mismos y asume los riesgos de la operación.

Al respecto me permito atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

En las consideraciones del concepto CGN N° 20192000005131 del 18 de febrero de 2018, se señala:

<<En el numeral 6.1.1 del El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, se estipula:

“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 organización 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 los juicios profesionales para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento del activo; de igual forma, las normas de contabilidad establecen criterios generales que orientan la aplicación de dicho juicio profesional. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El numeral 9 del Capítulo I de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014, señala:

“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. (...)”>>.

Por su parte, las conclusiones del referido concepto estipulan:

“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, define los activos como recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros, y estipula que para que un activo pueda reconocerse, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

Tratándose del control, el marco conceptual señala que en algunas circunstancias es concomitante con la titularidad jurídica del recurso, pero que esta última no es esencial ni suficiente a efecto de determinarlo, por lo cual, se debe evaluar quien ostenta el control del recurso teniendo en cuenta que una empresa lo controla si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el mismo.

Con relación a su consulta sobre quién debe hacer el reconocimiento contable de los repuestos para la operación del sistema de cable aéreo línea Cábulo-Fundadores, me permito manifestar que, debe reconocer los bienes la empresa para quien los mismos cumpla los criterios de reconocimiento como activo, a saber, que representen recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros, que el flujo de los beneficios sea probable y la partida tenga un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad, en este sentido, si la titularidad jurídica de los recursos la ostenta INFI-MANIZALES, pero el control lo ejerce la ASOCIACIÓN CABLE AÉREO DE MANIZALES, es esta última quien debe reconocerlos.” (Subrayado fuera de texto).

La cláusula cuarta del contrato interadministrativo de administración, operación y mantenimiento No. 2016-04-028 suscrito entre la Asociación Cable Aéreo de Manizales y el Instituto de Financiamiento, Promoción y Desarrollo de Manizales “INFIMANIZALES” estipula:

“CUARTA. OBLIGACIONES DE LAS PARTES. En armonía con el artículo 3 de la Ley 489 de 1998 que señala los principios de la función administrativa, las partes contraen las siguientes obligaciones: i. Por parte de LA ASOCIACIÓN. 1. Administrar, operar y realizar el mantenimiento del sistema. 2. Administrar y procurar el inventario de los bienes muebles e inmuebles del sistema con la totalidad de sus componentes. 3. Organizar, conservar y

mantener el buen estado de los bienes muebles e inmuebles afectados al sistema salvo el deterioro normal producto del uso y el paso del tiempo. 4. Contratar y mantener vigentes por el término de duración del contrato los seguros necesarios para amparar con suficiencia patrimonial los riesgos derivados de la administración, operación y mantenimiento del sistema, incluyendo los de responsabilidad civil contractual y extracontractual, anotando en todo caso que el beneficiario será INFIMANIZALES. 5. Procurar bajo criterios de sostenibilidad, responsabilidad rentabilidad y beneficio social, el sistema. 6 Informar oportunamente la ocurrencia de hechos que deriven en afectaciones significativas del sistema. 7. Implementar un modelo de contabilidad independiente para cada una de las líneas que integran el sistema, así como los instrumentos que reporte y control de estados financieros para determinar cada mes los excedentes de la operación. 8. Gestionar y cumplir con los compromisos y obligaciones tributarias que genere la operación y administrar del sistema. (...) 12. Retornar mensualmente a INFI-MANIZALES los excedentes que genere el sistema. 13. Restituir la totalidad de los bienes que integran el sistema al vencimiento del plazo pactado o de sus renovaciones. (...). li) Por parte de INFIMANIZALES. 1. Prestar a LA ASOCIACIÓN la colaboración necesaria para la correcta ejecución del contrato. 2. Entregar a LA ASOCIACIÓN la infraestructura del sistema integrado por las líneas señaladas en el párrafo de la cláusula primera. 3. Recibir de parte de LA ASOCIACIÓN el sistema una vez cumplido el término pactado para la ejecución del contrato." (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, la Contaduría General de la Nación emitió el concepto con radicado CGN N° 20192000005131 el 18 de febrero de 2018, dirigido a la Asociación Cable Aéreo de Manizales, en el cual se señaló que de acuerdo a lo estipulado 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, los activos son recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros, además se estableció que el reconocimiento contable de los repuestos requeridos para la operación del sistema de cable aéreo línea Cábulo-Fundadores debía realizarlo la entidad para quien los mismos cumplieran los criterios de reconocimiento como activos, y que, aunque la titularidad jurídica de los recursos la ostentara INFIMANIZALES, en caso de que la Asociación Cable Aéreo tuviera el control de los mismos sería esta quien debía reconocerlos.

En este sentido, es preciso señalar que con la consulta radicada inicialmente no se anexó copia del contrato interadministrativo de administración, operación y mantenimiento No. 2016-04-028, de tal manera que el desarrollo del concepto emitido se efectuó con base únicamente en la información suministrada por el consultante, por lo que la respuesta a la consulta se supeditó al contexto planteado por el consultante donde expresa que la

Asociación Cable Aéreo ostenta el control. En este punto es menester manifestar que la CGN no se pronunció respecto a si dicha Asociación lo ostentaba o no.

Ahora bien, con la solicitud de aclaración del concepto referido, mediante la cual se anexa copia del contrato interadministrativo de administración, operación y mantenimiento No. 2016-04-028 y una vez realizado el análisis del mismo, se observan en el sustrato del acuerdo jurídico firmado, en principio, elementos indicativos de que el control de los inventarios lo ostenta INFIMANIZALES, quien además es el titular de los mismos.

No obstante, en atención a que en el contrato interadministrativo No. 2016-04-028, no están regulados algunos asuntos importantes para efecto de determinar el control con toda propiedad, como el tipo de remuneración recibida por la Asociación Cable Aéreo de Manizales por la prestación de sus servicios (la función de recaudo otorgada a la Asociación no implica necesariamente el control y titularidad en cabeza de ésta respecto de tales recursos financieros), quién debe responder por la pérdida o deterioro de los inventarios, ni se determina a quien corresponde asumir las eventuales pérdidas operacionales (solamente se contempla el retorno de los excedentes mensuales), aunado a que el párrafo único de la cláusula segunda no es claro al respecto, la Asociación Cable Aéreo de Manizales y el Instituto de Financiamiento, Promoción y Desarrollo de Manizales “INFIMANIZALES”, deben evaluar el asunto a efectos de determinar inequívocamente quien ostenta el control de dichos recursos, y proceder a realizar el adecuado reconocimiento contable de los mismos, y de ser el caso, realizar los ajustes pertinentes al instrumento jurídico y las correcciones en materia contable, a que haya lugar.

En este sentido, se aclara lo señalado en el concepto CGN No. 2019000005131 del 18 de febrero de 2019, y se precisa que el reconocimiento contable de los activos no debe obedecer a intereses distintos a los del cumplimiento de la normativa contable, por lo cual, los juicios profesionales que sustenten los análisis deben ser técnicos, estar basados en la esencia económica que se desprende de las cláusulas de los contratos o instrumentos jurídicos y deben aplicar los criterios generales estipulados por la Contaduría General de la Nación.

2.5 CUENTAS POR COBRAR

CONCEPTO N° 20192000000231 DEL 09-01-2019

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 Subvenciones Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable cuando en los contratos de comodato hay transferencia de riesgos y beneficios económicos por un periodo no sustancial de la vida económica del activo. IVA en contratos de comodato.

Doctora
MARTHA CECILIA PIRABÁN GONZÁLEZ
Profesional Especializada-Contabilidad
Metro Cali S.A.
Santiago de Cali, Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550004847-2, del día 30 de noviembre del 2018, en la cual se señala:

“Metro Cali S.A. ha suscrito con la Fundación Iberoamérica al Arte, un contrato de comodato, mediante el cual la entidad entrega a la Fundación, el uso y goce de manera gratuita de 1.004,74 metros cuadrados, para destinarlo exclusivamente a la actividades administrativas y operativas de desarrollo y creación de obra y arte, bodega, taller y sala de exhibición privada de uso público (Adjunto copia del Contrato de comodato).

Que de acuerdo con la capacitación recibida el viernes 23 de noviembre de 2018, orientada por la Contaduría General de la Nación y relacionada con contratos de comodato, Metro Cali S.A. aplica el escenario N° 3 “Transferencia por un periodo no sustancial de la vida económica del activo.” Y en la evaluación puede calificarse como una subvención de un canon de arrendamiento operativo (DB Gastos por transferencias y CR Ingresos por arrendamientos).

Teniendo en cuenta que Metro Cali S.A. ostenta la calidad de responsable de IVA, es de nuestra consideración que esta alternativa de manejo puede generar algún cuestionamiento por parte de los funcionarios de la autoridad tributaria, toda vez que al reconocer un ingreso gravado con el impuesto sobre las ventas pueden llegar a concluir que también estaríamos obligados a cobrar el mencionado tributo, lo cual resulta contrario a la esencia del contrato de comodato, pues por tratarse de un préstamo de uso sin remuneración no se encuentra sometido al IVA por ausencia de base gravable.

Con fundamento en lo anteriormente expuesto, y solo con el ánimo de disminuir el riesgo de futuras controversias con la autoridad tributaria, se consulta si es posible efectuar otra forma de registro contable.”

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

CONSIDERACIONES

La Ley N° 9 de 1989, decreta:

“ARTICULO 38. Las entidades públicas no podrán dar en comodato sus inmuebles sino únicamente a otras entidades públicas, sindicatos, cooperativas, asociaciones y fundaciones que no repartan utilidades entre sus asociados o fundadores ni adjudiquen sus activos en el momento de su liquidación a los mismos, juntas de acción comunal, fondos de empleados y las demás que puedan asimilarse a las anteriores, y por un término máximo de cinco (5) años, renovables. ...” (Subrayados fuera de texto).

Por su parte, el Código Civil Colombiano, establece:

“ARTICULO 2200. DEFINICION Y PERFECCIONAMIENTO DEL COMODATO O PRETAMO DE USO. El comodato o préstamo de uso es un contrato en que la una de las partes entrega a la otra gratuitamente una especie mueble o raíz, para que haga uso de ella, y con cargo restituir la misma especie después de terminar el uso.

ARTICULO 2201. <DERECHOS DEL COMODANTE>. El comodante conserva sobre la cosa prestada todos los derechos que antes tenía, pero no su ejercicio, en cuanto fuere incompatible con el uso concedido al comodatario.

ARTICULO 2202. <LIMITACIONES DEL COMODATARIO>. El comodatario no puede emplear la cosa sino en el uso convenido, o falta de convención en el uso ordinario de las de su clase. En el caso de contravención podrá el comodante exigir la reparación de todo perjuicio, y la restitución inmediata, aun cuando para la restitución se haya estipulado plazo.

ARTICULO 2203. RESPONSABILIDAD DEL COMODATARIO EN EL CUIDADO DE LA COSA. El comodatario es obligado a emplear el mayor cuidado en la conservación de la cosa, y responde hasta de la culpa levísima.

Es, por tanto, responsable de todo deterioro que no provenga de la naturaleza o del uso legítimo de la cosa; y si este deterioro es tal, que la cosa no sea ya susceptible de emplearse en su uso ordinario, podrá el comodante exigir el precio anterior de la cosa, abandonando su propiedad al comodatario.” (Subrayados fuera de texto)

Por otro lado, el Estatuto Tributario establece en los siguientes artículos con respecto al impuesto sobre las ventas:

“Art. 421. Hechos que se consideran venta.

* -Modificado- Para los efectos del presente Libro, se consideran ventas:

a) Todos los actos que impliquen la transferencia del dominio a título gratuito u oneroso de bienes corporales muebles e inmuebles, y de los activos intangibles descritos en el literal b) del artículo 420, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen esa transferencia y de las condiciones pactadas por las partes, sea que se realicen a nombre propio, por cuenta de terceros a nombre propio, o por cuenta y a nombre de terceros.

b) Los retiros de bienes corporales muebles e inmuebles hechos por el responsable para su uso o para formar parte de los activos fijos de la empresa.

c) Las incorporaciones de bienes corporales muebles a inmuebles, o a servicios no gravados, así como la transformación de bienes gravados en bienes no gravados, cuando tales bienes hayan sido creados, construidos, fabricados, elaborados, procesados, por quien efectúa la incorporación o transformación.

Art. 429. Momento de causación.

El impuesto se causa:

a. En las ventas, en la fecha de emisión de la factura o documento equivalente y a falta de éstos, en el momento de la entrega, aunque se haya pactado reserva de dominio, pacto de retroventa o condición resolutoria.

b. En los retiros a que se refiere el literal b) del artículo 421, en la fecha del retiro.

c. En las prestaciones de servicios, en la fecha de emisión de la factura o documento equivalente, o en la fecha de terminación de los servicios o del pago o abono en cuenta, la que fuere anterior.

d. En las importaciones, al tiempo de la nacionalización del bien. En este caso, el impuesto se liquidará y pagará conjuntamente con la liquidación y pago de los derechos de aduana. Par. Cuando el valor convenido sufiere un aumento con posterioridad a la venta, se generará el impuesto sobre ese mayor valor, en la fecha en que éste se cause.” (Subrayados fuera de texto)

En oficio DIAN 026431 del 10 de mayo del 2005, se establece:

“RESPONSABLES EN EL SERVICIO DE ARRENDAMIENTO

2.9. SERVICIO DE ARRENDAMIENTO

Son responsables del impuesto sobre las ventas quienes presten el servicio de arrendamiento gravado y pertenezcan o deban pertenecer al régimen común del impuesto sobre las ventas, aunque no se hayan inscrito en el Registro Nacional de Vendedores, debiendo expedir factura y cumplir con las demás obligaciones inherentes a tal condición.

Cuando el servicio de arrendamiento sea prestado por un responsable del régimen simplificado a un responsable del régimen común, este deberá asumir el impuesto aplicando el mecanismo de la retención en la fuente de acuerdo con lo previsto en el literal e) del artículo 437 y artículo 437-1 del Estatuto Tributario.” (Subrayado fuera de texto)

El Decreto Único 1625 del 11 de octubre de 2016, por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario en materia tributaria, indica:

“Artículo 1.3.1.2.1. Definición de servicio para efectos del IVA. Para los efectos del impuesto sobre las ventas se considera servicio toda actividad, labor o trabajo prestado por una persona natural o jurídica, o por una sociedad de hecho, sin relación laboral con quien contrata la ejecución, que se concreta en una obligación de hacer, sin importar que en la misma predomine el factor material o intelectual, y que genera una contraprestación en dinero o en especie, independientemente de su denominación o forma de remuneración.” (Subrayados fuera de texto)

Ahora bien, el contrato de comodato firmado por Metro Cali S.A. y la Fundación Iberoamericana al Arte-FUNDIBERARTE, el 17 de septiembre de 2018, establece:

“2) Que dentro del marco de colaboración y apoyo, la Fundación Iberoamericana al Arte, solicitó a METRO CALI S.A. en comodato un espacio de sus instalaciones toda vez que requiere instalar oficinas, bodegas, taller y sala de exhibición en su condición de institución museal, aportando a la conservación y difusión del edificio, recalcando su valor patrimonial en la ciudad. 3) Que la ley 9 de 1989 en su artículo 38 indica que: “Las entidades públicas no podrán dar en comodato sus inmuebles sino únicamente a otras entidades públicas, sindicatos, cooperativas, asociaciones y fundaciones que no repartan utilidades entre sus asociados o fundadores...” 4) Que la ley 80 de 1993 en su artículo 13 preceptúa: “Artículo 13. De la Normatividad Aplicable a los Contratos Estatales. Los contratos que celebren las entidades a que se refiere el artículo 2 del presente estatuto se regirán por las disposiciones comerciales y civiles pertinentes, salvo en las materias particularmente reguladas en esta Ley”(…) 6) Que el código civil en su artículo 2200 define el contrato de comodato como: “(…) es un contrato en que una de las partes entrega a la otra gratuitamente una especie mueble o raíz, para que haga uso de ella, y con cargo de restituir la misma especie después de terminar el uso”(…) PRIMERA-OBJETO: El objeto del presente contrato de comodato es entregar por parte de Metro Cali S.A. a la FUNDACIÓN IBEROAMERICANA AL ARTE-FUNDIBERARTE el uso y el goce de manera gratuita de las áreas descritas en la cláusula segunda del presente comodato (...) PARÁGRAFO PRIMERO: (...) el COMODANTE conserva la nuda propiedad del bien objeto del presente Contrato de Comodato o préstamo de uso gratuito. SEGUNDA-ÁREAS ENTREGADAS EN COMODATO Y DESTINACIÓN: Se entrega el uso y goce (...) para destinarlo exclusivamente a las actividades administrativas y operativas de desarrollo y creación de obra y arte, bodega, taller y sala de exhibición privada de uso público, además de algunas capacitaciones (...) TERCERA-PLAZO: El plazo de duración del contrato, será de 5 años contado a partir de la firma del acta de inicio, previa aprobación de la Garantía por parte de Metro Cali S.A. Dicho término podrá ser prorrogado, si las partes así lo convienen por escrito. PARÁGRAFO: No obstante, lo anterior, el COMODANTE se reserva la facultad de dar por terminado el contrato en cualquier tiempo, de conformidad con las normas civiles vigentes y la facultad de pedir la devolución del bien entregado en COMODATO. CUARTA- OBLIGACIONES DE LAS PARTES: A. OBLIGACIONES DEL COMODANTE: 2. Vigilar que no varíe la destinación del bien sin autorización escrita del comodante (...). B) OBLIGACIONES DEL COMODATARIO: (...). 1) Emplear el mayor cuidado en la conservación del bien inmueble recibido objeto del presente contrato, haciéndose responsable de cualquier deterioro que no provenga de la naturaleza o uso legítimo de los mismos. (...) 3. El comodatario no podrá realizar reformas estructurales en el área del presente contrato de comodato. Toda intervención de cualquier índole deberá ser autorizada por METRO CALI S.A. (...) 5. Restituir el inmueble a la terminación del contrato. 6. El COMODATARIO no podrá en ningún momento cambiar la destinación del bien entregado en Comodato, ni ceder a ningún título el uso que se le otorga sobre el mismo, ni realizar cualquier actividad económica que no esté previa y debidamente autorizada por el Supervisor del Contrato de Comodato dentro del bien inmueble, así como todas aquellas que van en contra de la

convivencia ciudadanía y los intereses de METRO CALI S.A. (...) 7. Pagar cumplidamente los servicios públicos que se generen, en proporción al área cedida en comodato (...) 21. El comodatario, conoce el estado actual del edificio, toda vez que recibió el estudio elaborado por Universidad del Valle, por lo tanto manifiesta que asume la responsabilidad frente a sus trabajadores y visitantes de los riesgos que puedan presentarse por el estado del edificio. (...) DECIMA SEGUNDA-REPARACIONES LOCATIVAS Y ADECUACIONES DEL INMUEBLE: Las reparaciones locativas y adecuaciones físicas y constructivas que el comodatario haga al inmueble deberán ser autorizadas por escrito por parte del COMODANTE. (...) DECIMA CUARTA-RESTITUCIÓN.-El COMODATARIO se obliga a entregar al COMODANTE el bien inmueble objeto del presente contrato de comodato al menos en las mismas condiciones en que le fue entregado o mejores, salvo el deterioro normal y natural causado por el uso y goce legítimo o daños causados por fuerza mayor o caso fortuito. (...) (Subrayados fuera de texto)

De otra parte, en concepto 20162000027421 del 21 de septiembre de 2016, emitido por la Contaduría General de la Nación, se establece:

“b. Transferencia de riesgos y beneficios económicos futuros por un periodo no sustancial de la vida económica de los activos

En este caso la comodante (Hospital) debe mantener los activos en su situación financiera, en la subcuenta y cuenta de origen, y revelar el hecho en las notas a los estados financieros.

El Hospital también debe evaluar si la realidad subyacente del contrato de comodato indica que se trata de la subvención de un canon de arrendamiento operativo, caso en el cual, se debe estimar el valor que podría recibir en un contrato de esa naturaleza, debiendo reconocer un ingreso y un gasto por subvenciones.” (Subrayados fuera de texto)

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, establece:

5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

(...)

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

(...)

6.1.1 Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios deber 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.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, es necesario precisar que:

- El comodato es un préstamo de uso de un bien mueble o inmueble a título gratuito, el cual deberá restituirse al final de su uso. Bajo esta modalidad, el propietario cede el usufructo y conserva para sí la titularidad sobre el bien.
- Metro Cali S.A. conserva la titularidad del inmueble, toda vez que no se ha configurado ninguna de las modalidades de enajenación.
- De conformidad con la regulación tributaria, no se ha determinado en ningún caso como hecho generador del Impuesto al Valor Agregado, el procedimiento contable que deba aplicarse a un hecho económico.

Con fundamento en lo anterior a continuación, se da respuesta bajo los siguientes términos:

El tratamiento contable de los contratos de comodato no está desarrollado expresamente dentro de la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, por cuanto la regulación

contable no está orientada a determinar criterios con base en los actos jurídicos, por el contrario, se orienta a la definición de los criterios para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades contables públicas.

Siguiendo lo señalado en el párrafo inmediatamente anterior, el principio de esencia sobre forma incluido en el Marco Conceptual establece que los hechos económicos se reconocen atendiendo la esencia económica de la transacción de manera independiente a su forma legal, por lo tanto le corresponde a los intervinientes del contrato de comodato, a partir de juicios profesionales, evaluar conjuntamente las condiciones, a fin de determinar la realidad subyacente del mismo.

En este sentido, si del contrato de comodato citado en las consideraciones, se puede concluir que solo se transfieren los riesgos y beneficios económicos futuros del inmueble a FUNDIBERARTE, por un periodo no sustancial de la vida económica del activo, se deberá evaluar si la realidad subyacente del contrato de comodato indica que se trata de la subvención de un canon de arrendamiento operativo, caso en el cual, se debe estimar el valor que podría recibir en un contrato de esa naturaleza, debiendo reconocer un ingreso por arrendamiento y un gasto por subvenciones.

No puede inferirse que de un procedimiento contable se derive un impuesto, pues para determinar las obligaciones por exacciones siempre deberá consultarse la norma tributaria respectiva, ya que, a la luz de estas, los impuestos se generan independientemente de los registros contables. Por otra parte, tampoco es dable definir un procedimiento contable, con propósitos de evitar una imposición tributaria.

CONCEPTO N° 20192000002281 DEL 29-01-2019

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. Provisiones.
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de sentencias judiciales a favor y en contra de la Fábrica de Licores del Tolima.

Doctora
EMILSE MARROQUÍN SALAS
Subgerente Financiera
Fábrica de Licores del Tolima
Ibagué, Tolima

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N°2018550005075-2, el día 20 de diciembre de 2018, en la cual consulta lo siguiente:

“Sentencia a Favor

La Fábrica de Licores del Tolima, se encuentra regulado por la Resolución 414 de 2014 de la Contaduría General de la Nación “Empresas que No Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público” en el marco de las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF.

En un proceso ejecutivo se falló a favor de la Fábrica de Licores del Tolima por valor aproximado de \$6.000.000.000 más indexación de \$1.000.000.000, de los cuales se inició un acuerdo de pago por parte de los demandados, donde se proyecta recibir desde el año 2018 al año 2022, gradualmente los recursos y sujetos a una garantía bancaria que aún está en perfeccionamiento. Sin embargo; ya se cumplió y se recibió la primera cuota para el año 2018 por valor de \$2.000.000.000 y el saldo restante se recibirá así: en el año 2019 \$2.000.000.000, en el 2020 \$1.000.000.000, en el 2021 \$1.000.000.000 y en el 2022 la indexación por \$1.000.000.000.

Aunque se cuenta con la sentencia a favor de la Fábrica, se pueden presentar situaciones ajenas y/o imprevistos para el no cumplimiento del pago de los recursos, por lo tanto; para el registro en la contabilidad de los \$7.000.000.000 ¿Qué efectos contables y tributarios se generan del año 2018? Teniendo en cuenta que los recursos no llegan en su totalidad este año y que solo ingresaron al banco de la factoría \$2.000.000.000. Ahora, si solo se registra

lo efectivamente recaudado en la contabilidad por el valor de los \$2.000.000.000 ¿Qué efectos se tienen bajo el concepto NIIF? y ¿qué incidencia contable y tributaria tendría para ambos casos por el registro de los \$7.000.000.000 o por los \$2.000.000.000 que son los efectivamente ingresados? Y no generar expectativas ante la Junta Directiva de la Fábrica, la comunidad y los entes de control, como la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, entre otros.

¿En la declaración tributaria se debe reconocer a 31 de diciembre ese derecho por los \$7.000.000.000 o únicamente por los \$2.000.000.000?

Sentencias en Contra

Se tiene una acción contractual de una demanda ante el Consejo de Estado en contra de la Fábrica de Licores del Tolima, y valorado en informe técnico emitido por el jurídico como una Contingencia que dice: “la condena de segunda instancia emitida por el Consejo de Estado fue emitida **“en abstracto”**, y la parte demandante ya presentó ante el Tribunal Administrativo del Tolima su incidente de liquidación de condena por el valor aproximado de 34.mil millones. La contingencia de pérdida se estima en un 100% dado que el proceso se encuentra en etapa de liquidación de condena en contra de la Fábrica”. Sin embargo, la Fábrica presentó ante el mismo Tribunal una valoración económica de \$500 millones de pesos.

Ahora la consulta está elevada para dirimir el registro contable cuando se está a la espera del pronunciamiento por el demandado y la parte demandante. Sin embargo; esta información se encuentra registrada en las cuentas de orden y en las respectivas revelaciones a los estados financieros de la entidad, pero, la inquietud radica en: ¿se deben registrar en la estructura de la actividad financiera operacional de la Factoría esos 34.000 millones, teniendo en cuenta que su patrimonio está tasado a septiembre 30 de 2018 en \$16 Mil millones y aun estando pendiente de los pronunciamientos judiciales?”

El día 25 de enero del año en curso, se realizó mesa de trabajo en las instalaciones de la CGN, en donde se manifestó que la Fábrica de Licores del Tolima ya realizó consulta a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN sobre los aspectos tributarios referidos en la comunicación.

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.”

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 a la Contaduría General de la Nación:

“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 uniformar, 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.”

El numeral 5.2.2. del Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública, estipula:

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

(...)

102. Este Marco Normativo es un desarrollo propio de la CGN que tiene como referente los conceptos y criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación contenidos en el Marco Conceptual para la Información Financiera y en las NIIF, a partir de los cuales se realizó una simplificación manteniendo los que aportan a la calidad de la información y facilitando su aplicación a partir de la definición de criterios uniformes.”

Ahora bien, el numeral 2 de las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 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.

2.2. Clasificación

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

2.3. Medición inicial

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

2.4. Medición posterior

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

amortización del componente de financiación se reconocerá como un mayor valor de la cuenta por cobrar y como un ingreso.

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

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.” (Subrayado fuera de texto)

El numeral 5.3. del capítulo VI 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, anexo a la Resolución 414 de 2014, estipula:

“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.”

Por otro lado, el numeral 2 del 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, establece:

2. RECONOCIMIENTO DE OBLIGACIONES Y REVELACIÓN DE PASIVOS CONTINGENTES

(...)

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 revertirá 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.” (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, 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 de carácter tributario planteadas en su consulta se aclara que la CGN no tiene competencia para emitir concepto al respecto. En este sentido, de acuerdo con lo preceptuado en el artículo 21 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso administrativo, esta entidad debe remitir la petición al competente, sin embargo, en atención a que en reunión la Fábrica de Licores del Tolima informó que la consulta ya había sido realizada a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN, esta entidad se abstendrá de hacer dicha remisión.

Respecto a las preguntas en función de las Normas Internacionales de Información Financiera-NIIF, es preciso advertir que la Fábrica de Licores del Tolima no debe aplicar dicha regulación, pues esta corresponde a una normativa expedida por un regulador internacional; en este sentido, la entidad 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, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones.

Este Marco Normativo es un desarrollo propio de la CGN que, aunque tiene como referente los conceptos y criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación contenidos en el Marco Conceptual para la Información Financiera y en las NIIF, no significa que las entidades sujetas al ámbito de aplicación de este marco normativo puedan aplicar las NIIF propiamente dichas.

Reconocimiento contable de la sentencia a favor de la Fábrica de Licores del Tolima en proceso ejecutivo.

De acuerdo con los criterios del Marco Conceptual para empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, un activo debe reconocerse cuando es probable que la empresa obtenga beneficios económicos futuros y

adicionalmente esta pueda medirse de forma fiable. En atención a que las entidades públicas deben recaudar las obligaciones creadas en su favor que consten en documentos que presten mérito ejecutivo, y que para efectuar dicho recaudo cuentan con instrumentos jurídicos idóneos, estas acreencias se deben reconocer en la contabilidad.

Tratándose de los procesos ejecutivos tenemos que, se parte de la existencia de una obligación insatisfecha que consta en un título ejecutivo, lo que quiere decir que la obligación es clara, expresa y exigible. En este tipo de procesos no se discute de ninguna manera la existencia de la obligación, sino el cumplimiento de la misma. Por lo tanto, el reconocimiento de la cuenta por cobrar debió haberse hecho en el momento en que esta era exigible.

Del contexto expuesto en la consulta se desprende que la Fábrica de Licores del Tolima no ha reconocido previamente dicha acreencia en su contabilidad, por lo cual deberá corregir dicho error, atendiendo a la norma de Corrección de errores de ejercicios anteriores del numeral 5.3. del capítulo VI 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, para lo cual, reconocerá la cuenta por cobrar por el valor del documento que presta mérito ejecutivo con un débito a la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 13-CUENTAS POR COBRAR y un crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Ahora bien, el valor de la indexación se debe registrar debitando la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 13-CUENTAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta 480890-Otros ingresos diversos de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Por otra parte, en el caso de que la Fábrica de Licores del Tolima tenga debidamente reconocida la cuenta por cobrar, sólo corresponderá realizar el reconocimiento de la sentencia en firme respecto al valor de la indexación mencionada anteriormente.

En ambos escenarios, en el momento en que se tenga evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias, la cuenta por cobrar será objeto de estimaciones de deterioro, para tal efecto, por lo menos al final del periodo contable, se verificará si existen indicios del mismo.

Reconocimiento contable de la sentencia en contra de la Fábrica de Licores del Tolima.

Dado que la condena a la Fábrica de Licores del Tolima fue emitida en abstracto, deberá constituirse una provisión hasta tanto el Tribunal Administrativo del Tolima no resuelva el Incidente de liquidación de la misma. Dicha provisión se reconocerá por el valor que refleje

la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación. Para este efecto la Fábrica de Licores del Tolima debe utilizar 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.

El registro de la provisión 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.

Una vez resuelto el incidente de liquidación de la condena en abstracto, la empresa registrará el crédito judicialmente reconocido, como una cuenta por pagar. Para tal efecto, la empresa verificará el valor provisionado con respecto al de la providencia, y hará los ajustes que correspondan, teniendo en cuenta lo señalado en los literales a), b) y c) del numeral 2.5 Sentencia en firme condenatoria, laudo arbitral definitivo o acta de conciliación extrajudicial del procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias extractado en las consideraciones.

CONCEPTO N° 20192000002301 DEL 30-01-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Ingresos Contribuciones, tasas e ingresos no tributarios Resultado de ejercicios anteriores Otras cuentas por pagar.
	SUBTEMAS	Reconocimiento del Ingreso de la Contribución de las Empresas de Servicios públicos domiciliarios Reconocimiento del traslado de los excedentes financieros al Fondo Empresarial.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Gasto Impuestos, contribuciones y tasas Otras cuentas por cobrar Ingresos diversos Otras cuentas por pagar Gastos diversos.
	SUBTEMAS	Reconocimiento del pago de La contribución a La Superintendencia de Servicios públicos domiciliarios y a La Comisión de Regulación de Agua Potable y Saneamiento Básico Reconocimiento del mayor valor recibido por la utilización de los recursos del Fondo empresarial.

Doctora

TALMA ELVIRA TURNIELES GALVAN

Subdirectora Administrativa y Financiera

Comisión de Regulación de Agua potable y Saneamiento básico

Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2019550000001-2 del 2 de Enero de 2019, mediante la cual consulta en relación con el procedimiento contable para el reconocimiento de los excedentes financieros trasladados al Fondo Empresarial si “es procedente y correcto seguir aplicando lo indicado en el concepto 20104-142057 del 27 de octubre de 2010 expedido por la CGN o si con ocasión de

la entrada en vigencia del nuevo marco Normativo para Entidades de Gobierno debe aplicar lo dispuesto en el numeral 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 liquidarlos, la entidad deba desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, siempre que el valor de la obligación pueda medirse fiablemente, a pesar de que para el pago de dichos excedentes se debe solicitar la incorporación de los recursos en el presupuesto del año siguiente.”

CONSIDERACIONES

El artículo 85 de la Ley 142 de 1994 *“Por la cual se establece el régimen de los servicios públicos domiciliarios y se dictan otras disposiciones”*, establece “Contribuciones especiales. Con el fin de recuperar los costos del servicio de regulación que preste cada comisión, y los de control y vigilancia que preste el Superintendente, las entidades sometidas a su regulación, control y vigilancia, estarán sujetas a dos contribuciones, que se liquidarán y pagarán cada año (...)

Por su parte La Ley 812 de 2003, *“Por la cual se aprueba el Plan Nacional de Desarrollo 2003-2006, hacia un Estado comunitario.”*, señaló en el Artículo 132. **“FORTALECIMIENTO DEL EJERCICIO DE LAS FUNCIONES DE LA SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS. Con el objeto de garantizar la viabilidad y la continuidad en la prestación del servicio, la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios podrá constituir un fondo empresarial, como patrimonio autónomo administrado por la FEN, o por la entidad que haga sus veces, o por una entidad fiduciaria.** Este fondo podrá apoyar, de conformidad con sus disponibilidades, a las empresas que contribuyen al Fondo, en los procesos de liquidación ordenados por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, mediante la financiación de los pagos para la satisfacción de los derechos de los trabajadores que se acojan a los planes de retiro voluntario y, en general, de aquellos a los cuales se les terminen los contratos de trabajo. El fondo también podrá financiar las actividades profesionales requeridas para prestar apoyo económico, técnico y logístico a la Superintendencia para analizar y desarrollar los procesos de toma de posesión con fines de liquidación.

A este fondo ingresarán los recursos excedentes de que trata el numeral 85.3 del artículo 85 de la Ley 142 de 1994, tal como queda modificado mediante el párrafo de la presente disposición y contará con un comité fiduciario en el cual participará, un representante de las Empresas de Servicios Públicos Privadas, uno de las Empresas de Servicios Públicos

Oficiales y Mixtas y el Superintendente de Servicios Públicos Domiciliarios; el ordenador de los gastos será el Superintendente de Servicios Públicos Domiciliarios.

Cuando el Fondo proporcione recursos a una empresa, en exceso de las contribuciones hechas por ella, el Fondo se convertirá en acreedor de la empresa. En ningún caso se convertirá en accionista de la misma.

PARÁGRAFO. El numeral 85.3 del artículo 85 de la Ley 142 de 1994 quedará así: "Si en algún momento las Comisiones de Regulación o la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios tuvieren excedentes, deberán transferirlos al Fondo Empresarial de que trata el presente artículo." (Subrayados fuera de texto)

En relación con el Fondo Empresarial, el artículo 227 de la Ley 1753 de 2015 que modificó el artículo 247 de la Ley 1450 de 2011, señala:

“ARTÍCULO 227. Fortalecimiento del ejercicio de las funciones de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios. Modifíquese el artículo 247 de la Ley 1450 del 2011, el cual quedará así:

“ARTÍCULO 247. Fortalecimiento del ejercicio de las funciones de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios. En la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios seguirá funcionando el Fondo Empresarial creado por la Ley 812 de 2003, a través de un patrimonio autónomo cuyo ordenador del gasto será el superintendente de servicios públicos domiciliarios. (Subrayado fuera de texto)

Este Fondo podrá financiar a las empresas en toma de posesión para: i) Pagos para la satisfacción de los derechos de los trabajadores que se acojan a los planes de retiro voluntario y en general para el pago de las obligaciones laborales y, ii) apoyo para salvaguardar la prestación del servicio a cargo de la empresa en toma de posesión.

Igualmente podrá contratar y/o apoyar el pago de las actividades profesionales requeridas en áreas financieras, técnicas, legales y logísticas a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios y a la empresa objeto de toma de posesión, así como los estudios necesarios para determinar la procedencia de la medida de toma de posesión y las medidas preventivas de acuerdo con lo establecido en la Ley 142 de 1994.

Así mismo, de forma excepcional y por una sola vez, el Fondo podrá apoyar con recursos a la empresa en toma de posesión para asegurar la viabilidad del esquema de solución a largo plazo en los servicios de agua potable y saneamiento básico, acorde con la reglamentación que para tal efecto expida el Gobierno nacional. Lo dispuesto en el presente inciso también

será aplicable a las empresas que a la entrada en vigencia de la presente ley se encuentren en toma de posesión.

A este Fondo ingresarán los recursos de los excedentes de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, de la Comisión de Regulación de Agua Potable y Saneamiento Básico (CRA), de la Comisión de Regulación de Energía y Gas (CREG), y el producto de las multas que imponga esta superintendencia”.

Además, el Decreto 1924 de 2016 “Por el cual se adiciona el Decreto 1082 de 2015 en lo que hace referencia al Fondo Empresarial” señala:

ARTÍCULO 1°. Adiciónese el Capítulo 4 al Título 9 de la Parte 2 del Libro 2 del Decreto 1082 de 2015 “Decreto único Reglamentario del Sector Administrativo de Planeación Nacional”, el cual quedará así:

"CAPÍTULO 4

FONDO EMPRESARIAL

ARTÍCULO 2.2.9.4.1. Fondo Empresarial. El Fondo Empresarial es un patrimonio autónomo sujeto a lo dispuesto por el artículo 247 de la Ley 1450 del 2011, modificado por el artículo 227 de la Ley 1753 de 2015, a este capítulo y a las demás normas aplicables a su funcionamiento.

ARTÍCULO 2.2.9.4.2. Objeto y uso de los recursos. Con el objeto de garantizar la viabilidad y la continuidad en la prestación del servicio, así como para asegurar que esta prestación sea eficiente, y sin perjuicio de las demás disposiciones señaladas por la ley respecto del Fondo Empresarial, este podrá financiar a las empresas en toma de posesión para: i) Pagos para la satisfacción de los derechos de los trabajadores que se acojan a los planes de retiro voluntario y en general para el pago de las obligaciones laborales y, j) apoyo para salvaguardar la prestación del servicio a cargo de la empresa en toma de posesión.

El financiamiento por parte del Fondo Empresarial a las empresas intervenidas podrá instrumentarse a través de contratos de mutuo, otorgamiento de garantías a favor de terceros, o cualquier otro mecanismo de carácter financiero que permita o facilite el cumplimiento del objeto del Fondo Empresarial.

El Fondo Empresarial podrá igualmente contratar y/o apoyar el pago de las actividades profesionales requeridas en áreas financieras, técnicas, legales y logísticas a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios y a la empresa objeto de toma de posesión, así como los estudios necesarios para determinar la procedencia de la medida de

toma de posesión y las medidas preventivas de acuerdo con lo establecido en la Ley 142 de 1994.

ARTÍCULO 2.2.9.4.3. Recursos del Fondo Empresarial. Los recursos del Fondo Empresarial estarán conformados por las siguientes fuentes:

a). Los recursos de los excedentes de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, de la Comisión de Regulación de Agua y Saneamiento Básico (CRA) y de la Comisión de Regulación de Energía y Gas (CREG). (Subrayado fuera de texto)

b). El producto de las multas que imponga la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios;

c). Los rendimientos que genere el Fondo Empresarial y que se obtengan por la inversión de los recursos que integran su patrimonio;

d). Los recursos que obtenga a través de las operaciones de crédito interno o externo que se celebren a su nombre, y los que reciba por operaciones de tesorería;

e). Los demás que obtenga a cualquier título.

PARÁGRAFO. Además de los recursos del Fondo Empresarial derivados de las fuentes señaladas en el presente artículo, el patrimonio del Fondo Empresarial estará integrado por todos los bienes, derechos y recursos de su propiedad, necesarios para el cumplimiento de su objeto y funciones.

ARTÍCULO 2.2.9.4.4. Operaciones pasivas de crédito del Fondo Empresarial. Las operaciones pasivas de crédito interno o externo de que trata el literal d) del artículo 2.2.9.4.3 que celebre el Fondo Empresarial a su nombre, requerirán de la autorización del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, previa aprobación de la operación por parte de la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional

La mencionada autorización podrá otorgarse una vez se cuente con el concepto favorable del Departamento Nacional de Planeación, cuando las operaciones se dirijan a financiar gastos de inversión. (...)"

Respecto de la normativa contable,

Empresas que no Cotizan en el mercado de valores y que no Captan ni Administran ahorro del público.

- El Marco conceptual contenido en el anexo de la Resolución 414 de 2014 hace referencia a que la información financiera es útil si es relevante y representa fielmente los hechos económicos de la empresa, constituyendo estos atributos las características cualitativas fundamentales para la preparación de la información financiera para lo cual además deberán observar las pautas básicas o macrorreglas conocidas como los Principios de Contabilidad, de los cuales el de Devengo señala, “los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos. El reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos u obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del período.”

Igualmente, la norma define los elementos que componen los estados financieros señalando en relación con el Pasivo que 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. (...)”

Entidades de Gobierno

El Marco conceptual contenido en el anexo de la Resolución 533 de 2015, determina para las Entidades de Gobierno que la información financiera es útil a los usuarios de la misma, cuando atiende a las características cualitativas de relevancia y representación fiel y observa las pautas básicas o macrorreglas conocidas como los Principios de Contabilidad, de los cuales el de Devengo señala, “los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, 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 norma define los elementos que componen los estados financieros y se refiere al reconocimiento como “el 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 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.”

En relación con los pasivos, estos se reconocerán “por 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 de texto

En cuanto al reconocimiento de los ingresos, “Se reconocerán como ingresos, los incrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio producidos a lo largo del periodo contable (bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como salidas o decrementos de los pasivos) que dan como resultado aumentos del patrimonio y que no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad. Para que el ingreso se pueda reconocer, la partida debe medirse fiablemente.

Esto significa que el reconocimiento del ingreso ocurre simultáneamente con el reconocimiento de incrementos en el valor de los activos o con la disminución de los pasivos. (...)”

La Norma de POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES contenida en el Anexo de la Resolución 533 de 2015 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.

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 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.
(Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el CGC incorporado mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, describe las cuentas:

“1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS Representa el valor de los derechos a favor de la entidad que se originan por conceptos tales como contribuciones, tasas, multas, sanciones, estampillas y cuotas de sostenimiento. Así mismo, incluye los derechos originados en intereses sobre obligaciones tributarias, entre otros.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor del derecho por cobrar por los diferentes conceptos.

SE ACREDITA CON:

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

2- El valor de las devoluciones o descuentos.

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

“3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES 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 los excedentes financieros distribuidos por las entidades, de acuerdo con lo dispuesto por el máximo órgano social u organismo competente.

3- 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.”

“3110-RESULTADO DEL EJERCICIO. Representa el valor del resultado obtenido por la entidad, como consecuencia de las operaciones realizadas durante el periodo contable.

DINÁMICA

UTILIDAD O EXCEDENTE DEL EJERCICIO

SE DEBITA CON:

- 1- El valor que se traslade a Resultados de ejercicios anteriores, al inicio del periodo contable.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor que resulte del cierre de ingresos, gastos y costos.” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar:

El concepto 20104-142057 del 27 de octubre de 2010 referido en la consulta, presenta el procedimiento contable a aplicar por las Empresas prestadoras de Servicios públicos domiciliarios, las Comisiones de Regulación y la Superintendencia de Servicios Públicos domiciliarios en el contexto del RCP precedente, por lo que aquí se indicará el procedimiento según la normativa actual, considerando que las Comisiones de Regulación y las Superintendencias se encuentran en el ámbito de aplicación de las Normas de Gobierno y las Empresas prestadoras de Servicios públicos domiciliarios aplican la Norma para las Empresas que no Cotizan en el mercado de valores y que no Captan ni Administran ahorro del público.

Empresas que no Cotizan en el mercado de valores y que no Captan ni Administran ahorro del público.

De conformidad con las normas que regulan el pago de la contribución por las empresas de servicios públicos domiciliarios a la Superintendencia de Servicios públicos domiciliarios y a la Comisión de Regulación de Agua Potable y Saneamiento Básico, corresponde a las empresas públicas:

i. Reconocer la contribución, mediante un débito a la subcuenta 512026-Contribuciones de la cuenta 5120-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS con crédito a la subcuenta 244023-Contribuciones de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS, la cual se cancelará con el giro respectivo.

Ahora bien, en el evento que la Empresa, según las causales determinadas por la ley, haga uso de los recursos del Fondo empresarial, le corresponde:

ii. Reconocer el apoyo prestado por el Fondo empresarial, para lo cual debita la subcuenta 138403-Apoyo del Fondo empresarial de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR con crédito a la subcuenta 480820-Apoyo del Fondo Empresarial de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

iii. Cuando la Empresa reciba un mayor valor del Fondo Empresarial, por los recursos recibidos en exceso de las contribuciones reconoce el pasivo mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, con crédito a la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Entidades de Gobierno

Comisión de Regulación de Agua potable y Saneamiento Básico

Corresponde a la Comisión registrar los siguientes hechos económicos:

i. Causación del ingreso por la Contribución recibida de las Empresas de servicios públicos domiciliarios. Para el efecto, la Comisión registrará un débito en la subcuenta 131127-Contribuciones de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS con crédito a la subcuenta 411061-Contribuciones de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS

ii. Traslado de los excedentes al Fondo Empresarial.

El reconocimiento de este hecho económico conlleva dos instancias:

- En primer término, el resultado del ejercicio deberá trasladarse, conforme a lo indicado en la regulación contable, al inicio del período siguiente, a la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES.

- Aun cuando por disposición legal la Comisión debe trasladar los excedentes al Fondo Empresarial no en el año en que se liquidan sino en el año siguiente, el pasivo deberá reconocerse, por el Principio de Devengo, cuando estos se liquiden, momento en el cual surge el derecho a favor del Fondo y una obligación a cargo de la Comisión, con independencia del instante en que se produzca el flujo de efectivo, para lo cual registrará un débito en la subcuenta 310901-Utilidades o excedentes acumulados de la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES, con crédito a la subcuenta 249057-Excedentes financieros de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, la cual se cancelará con el giro al Fondo Empresarial.

Aclarado por la entidad que en el período 2018 presenta en cuentas de orden los excedentes liquidados del 2017 que serán girados en el 2019, y como en la fecha de la transición a la nueva regulación contable no fue reconocido en los saldos iniciales el pasivo por este concepto, deberá registrarlo afectando la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES en aplicación de la Norma de Políticas contables, Cambios en las estimaciones contables y Corrección de errores, y alternamente eliminar el registro en cuentas de orden.

Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios.

i. Causación del Ingreso por concepto de la contribución cancelada por las Empresas de Servicios públicos domiciliarios. La Superintendencia registrará el ingreso por la contribución mediante un débito en la subcuenta 131127-Contribuciones de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS con crédito a la subcuenta 411061-Contribuciones de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS

ii. Traslado de los excedentes al Fondo Empresarial

El reconocimiento de este hecho económico conlleva dos instancias:

- El resultado del ejercicio deberá trasladarse, conforme a lo indicado en la regulación contable, al inicio del período siguiente, debitando la subcuenta 311001-Utilidad o excedente del ejercicio de la cuenta 3110-RESULTADO DEL EJERCICIO y acreditando la subcuenta 310901-Utilidades o excedentes acumulados de la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES.

- Con la liquidación de los excedentes a trasladar al Fondo Empresarial, se origina el derecho a favor del Fondo y para la Superintendencia el reconocimiento de un pasivo, el cual por el Principio de Devengo se registrará en el momento de liquidación de los excedentes con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo, para lo cual debitará la subcuenta 310901-Utilidades o excedentes acumulados de la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES y acreditará la subcuenta 249057-Excedentes financieros de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, la cual se cancelará con el giro al Fondo Empresarial.

CONCEPTO N° 20192000007111 DEL 04-03-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Cuentas por cobrar. Ingresos.
	SUBTEMAS	Reconocimiento del derecho y de los ingresos por prestación de servicios de salud por parte de las Empresas Sociales del Estado ESE.

Doctor

JORGE IVAN MARÍN PARIAS

Contralor Municipal con Delegación de Funciones

Contraloría Municipal de Bello Antioquia

Bello-Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el 2019550000673-2 del 21 de febrero de 2019 mediante la cual formula consulta respecto del momento en que las ESE deben efectuar el reconocimiento del valor de las facturas emitidas por prestación de servicios de salud, en los siguientes términos:

(...) “En razón de la competencia de control posterior y selectivo de este Órgano de Control, dentro del proceso auditor, el pasado 22 de mayo de 2018, fue remitido el informe de Auditoría Financiero de la entidad ESE Bellosalud, al doctor Javier Alejandro Bedoya Toro, en calidad de gerente de la entidad referida, en cuya auditoria se observó la siguiente situación”

Relata que la ESE Bellosalud emitió en el año 2017 una factura a nombre de Alianza Medellín Antioquia EPS SAS, con fecha del 07 de diciembre de 2017, sin que este valor fuera causado o reconocido contablemente en la ESE a 31 de diciembre de 2017, contraviniendo el principio contable de Causación por cuanto su reconocimiento se hizo posterior al pago.

Manifiesta que la Contraloría de Bello tomó como referencia para el análisis de la situación las Nomas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno relacionadas con los ingresos de transacciones con contraprestación que indican que:

“1. Se reconocerán como ingresos por prestación de servicios los recursos obtenidos por la entidad en la ejecución de un conjunto de tareas acordadas en un contrato.

2. 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.

3. 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.

4. El resultado de una transacción podrá estimarse con fiabilidad cuando se cumplan los siguientes requisitos (...)”

De acuerdo con lo anterior solicita concepto que permita aclarar si la empresa ESE Bellosalud debió reconocer la factura en la fecha en que fue expedida es decir, diciembre del 2017, o cuando realizan el pago por parte de Alianza Medellín Antioquia ESP SAS.

En los siguientes términos se resuelve la consulta:

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, con relación a los principios de contabilidad de devengo y asociación, anexo a la Resolución N° 414 de 2014, señala:

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

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

En complemento, el numeral 6.2.3 sobre el reconocimiento del ingreso señala:

6.2.3 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.” (Subrayado fuera de 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.”

Así mismo, la norma de Ingresos de actividades ordinarias, del mismo Marco normativo, indica 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.

(...)

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.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

En primer lugar, en razón a que en la consulta expone que la Contraloría tomó como referencia el Marco normativo para Entidades de Gobierno, es necesario precisar que las entidades que hacen parte del Sistema de Seguridad Social como es la empresa ESE Bellosalud le corresponde aplicar el Marco conceptual y el 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.

Por tanto, de conformidad con las consideraciones expuestas la ESE debió efectuar el reconocimiento de la cuenta por cobrar y del ingreso, de conformidad con el principio de devengo establecido en el Marco conceptual aplicable por las Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, es decir, cuando

hayan surgido el derecho por la prestación del servicio y cuando la transacción incidió en los resultados del período, con independencia del momento en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de la respectiva transacción.

De forma simultánea, la ESE debió reconocer un costo asociado a la prestación del servicio, atendiendo a los principios de devengo y asociación, independientemente del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, para así reflejar fielmente la obligación, conforme a la característica fundamental de representación fiel.

Cuando el tercero realice el pago del servicio, la ESE reconocerá la entrada del recurso y cancelará el saldo de la cuenta por cobrar por concepto de la prestación del servicio.

CONCEPTO N° 20192000007131 DEL 04-03-2019

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	Tratamiento contable aplicable a cuentas por cobrar generadas por contrato de mandato.

Doctor
DOMINGO OSORIO CARO
Analista contable
GECELCA S.A E.S.P
Barranquilla

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2019550000398-2, del 08 de febrero de 2019, en la cual solicita concepto sobre el siguiente tema:

Entre las compañías GECELCA S.A. E.S.P. (Controladora y Mandatario) y GECELCA 3 S.A.S. E.S.P. (Controlada y Mandante) se celebró un contrato de mandato en el que el mandatario es facultado para hacer la construcción, instalación y puesta en operación comercial de una planta térmica a carbón. El presente contrato de mandato especial es con representación, con lo cual la ejecución de las actividades que realiza el MANDATARIO son por cuenta y riesgo propio del MANDANTE, de tal forma que los efectos de los actos y contratos frente a los terceros se consideran como propios del MANDANTE.

En la cláusula sexta del contrato de mandato se expresa que el MANDANTE deberá reembolsar al MANDATARIO la totalidad de costos y gastos en que incurra el MANDATARIO para cumplir con el objeto del contrato. El valor de que debe ser reembolsado por el MANDANTE al MANDATARIO se facturará cuando las partes lo acuerden y al menos una vez al año.

Los costos y gastos en que incurre el MANDATARIO para cumplir con el objeto del presente contrato, mientras estén vigente serán pagados por el MANDANTE al MANDATARIO mediante cualquiera de estas opciones:

- Entrega de acciones a GECELCA en GECELCA 3, vía capitalización de la deuda. En este caso el MANDATARIO procederá a capitalizar la deuda existente en el capital del

MANDANTE a cambio de acciones de esta última que se emitirá a favor del MANDATARIO, en una cuantía equivalente al valor de los costos y gastos en que incurrió el MANDATARIO para la ejecución del presente contrato.

- El pago directo de la suma adeudada mediante consignaciones o transferencias a nombre de Gecelca, en la cuenta que esta indique.

Debido a la forma en como está estructurado el contrato de mandato (y principalmente porque se establece la forma en cómo se van a hacer los pagos de la deuda, mas no se establece los plazos en los cuáles se van a realizar los pagos, ni los montos) no es posible determinar si esta corresponde a una deuda de corto plazo o de largo plazo para los respectivos tratamientos contable (de la cuenta por cobrar en el MANDATARIO y de la cuenta por pagar en el MANDANTE). La primera presunción es que la totalidad de esta deuda puede ser convertible en acciones para el MANDATARIO en cualquier momento (corto plazo), pero finalmente es una presunción y el contrato no permite asegurar que así será, dado que permite también que se realicen pagos.

Asumiendo que la primera asunción no es cierta y que se configura como una transacción de largo plazo, no es posible determinar los ajustes contables que son requeridos teniendo en cuenta que no se han pactado plazos ni tasas de intereses para su cobro. Aunque la norma permite que se tome una tasa implícita para la transacción, aun así, no es posible determinar un plazo real ni estimado de pago que permita hacer un cálculo razonable de su valor presente neto, o que permita calcular un deterioro por diferencial de tasas.

Dado lo anterior, ¿cuál es el tratamiento contable que se debe tener en cuenta para hacer la medición posterior de esta transacción? Y, en caso de ser una transacción de Largo Plazos, ¿cuáles son las tasas y los plazos que consideren que se debería tomar para hacer los cálculos?

Con el fin de ampliar la información relacionada en la consulta, se contacta telefónicamente al señor Domingo Osorio Caro con el fin de solicitar la copia del contrato de mandato y los otro sí firmados por las empresas, los cuales son remitidos por correo electrónico el día 27 de febrero de 2019.

Con base en los antecedentes expuestos me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

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)

Es así como en el Marco de sus competencias, la CGN expidió la Resolución 414 de 2014 (modificada por las Resoluciones 663 de 2015 y 607 de 2016), mediante la cual se incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el marco normativo aplicable para algunas empresas sujetas a su ámbito y se dictan otras disposiciones y, posteriormente, expidió la Resolución 139 de 2015 en la que incorporó, como parte del Régimen de Contabilidad Pública el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público, y se definió el Catálogo General de Cuentas para las entidades obligadas a observar dicho marco.

El artículo 1 de la Resolución 139 de 2015, estableció que dicho marco estaría 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”.

La Norma de cuentas por cobrar, establece lo siguiente:

“2. CUENTAS POR COBRAR

(...)

2.2. Clasificación

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

(...)

2.4. Medición posterior

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

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

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se desarrollan las siguientes conclusiones:

Este Despacho se abstiene de efectuar el pronunciamiento solicitado, toda vez que lo relacionado con los plazos, los montos y la forma de pago que se pacten en las transacciones que generen cuentas por cobrar, son acuerdos contractuales que se deberán definir entre las empresas GECELCA S.A E.S.P y GECELCA 3 S.A E.S.P.

Los acuerdos deberán contemplar reglas de juego para la interpretación y aplicación de lo establecido en el Otro Sí N° 8 al contrato de mandato especial con representación celebrado entre GECELCA 3 y GECELCA, el cual establece que el valor que debe ser reembolsado se facturará al menos una vez al año.

Ahora bien, una vez las empresas hayan pactado las condiciones en las que se realizarán los pagos, deberá tener en cuenta lo establecido en la Norma de cuentas por cobrar del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público.

De tal forma que, para el caso de las cuentas por cobrar para los que la empresa concede plazos de pago normales del negocio, se clasificarán al costo y, posteriormente, se mantendrán por el valor de la transacción.

Por otra parte, las cuentas por cobrar en los que la empresa pacta plazos de pago superiores a los normales en el negocio y el sector serán clasificadas al costo amortizado y se medirán posteriormente, 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.

CONCEPTO N° 20192000013071 DEL 08-04-2019
--

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Cuentas por cobrar Otros activos Otros pasivos Ingresos por transferencias y subvenciones.
	SUBTEMAS	Registro contable de los hechos originados en los convenios interadministrativos y los convenios de cooperación suscritos por la Empresa de Servicios Públicos de Sopó.

Doctor
LUÍS HERNANDO TARAZONA SOTO
Gerente "EMERSOPÓ"
Empresa de Servicios Públicos de Sopó
Sopó

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el número N 2019550000695-2, del 22 de febrero de 2019, mediante la cual solicita que se dé claridad por medio de un concepto a los interrogantes que se presentan a continuación, toda vez que EMERSOPÓ E.S.P. se encuentra adelantando procesos para la suscripción de contratos interadministrativos y contratos de cooperación:

"Convenios Interadministrativos:

1. En caso de que el objeto dé como resultado la construcción de infraestructura para la empresa ¿Quién debe reconocer el bien?
2. Si es la empresa quien reconoce el bien, ¿Cómo deberá realizarse el registro contable del mismo?, ¿Se incrementa el patrimonio de la Empresa?

Convenios Interinstitucionales o de Cooperación (entre una entidad pública y una privada):

1. En el caso concreto en que el objeto dé como resultado la instalación de una red de acueducto y sus respectivos equipos de impulsión para el beneficio de la comunidad, una vez se dé inicio al funcionamiento de la mencionada red, surge la siguiente inquietud, ¿Quién debe reconocer el bien, teniendo en cuenta que la totalidad de los recursos fue aportada por la entidad privada?

2. Si es la empresa quien reconoce el bien, ¿Cómo deberá realizarse el registro contable del mismo?, ¿Se incrementa el patrimonio de la Empresa?, ¿Genera un ingreso constitutivo de Renta?
3. ¿Se debe realizar algún documento haciendo oficial la entrega de los bienes a la entidad pública?”

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

CONSIDERACIONES

Consideraciones generales con respecto a los convenios:

3.1. Respecto de los convenios en los que una entidad pública asume responsabilidades de intermediación, incluidos los contratos de administración de proyectos

La Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado en el Concepto C.E. 00102 de 2017, manifestó lo siguiente:

“CONTRATOS DE ADMINISTRACIÓN DE PROYECTOS-Concepto / CONTRATOS DE ADMINISTRACIÓN DE PROYECTOS-Especie de contratos de administración delegada / CONTRATOS DE ADMINISTRACIÓN DE PROYECTOS-Mero administrador / CONTRATOS FINANCIAMIENTO Y ADMINISTRACIÓN DE PROYECTOS-Régimen contractual

Estos contratos fueron concebidos por el art. 9 del Decreto ley 591 de 1991 -el cual mantuvo vigente el art. 81 de la Ley 80 de 1993-como una tipología contractual a través de la cual, la Nación y las entidades públicas descentralizadas pueden desarrollar actividades científicas y tecnológicas. Sin embargo, a diferencia de los contratos de financiación, estos no fueron específicamente definidos por el Gobierno Nacional. (...) Es decir, el tercero-administrador del proyecto- es una persona al servicio de la entidad estatal que funge como titular del proyecto, ya que esta última se ve en la necesidad de que un tercero que cuenta con la capacidad técnica y administrativa para el efecto, administre el proyecto. En este orden de ideas, encuentra la Sala que estos negocios podrían ser calificados como una especie de los contratos de administración delegada, en los cuales la entidad estatal mantiene la titularidad del proyecto y de los dineros destinados para su ejecución, mientras que el tercero sólo los administra y ejecuta a cambio de una contraprestación. En consecuencia, no existe duda de que los recursos entregados para la ejecución del proyecto se mantienen vinculados a la titularidad de la entidad contratante, toda vez que el administrador del proyecto actúa como mero administrador de los mismos.(...) La Sala considera que los contratos de financiamiento y los contratos de administración de proyectos están gobernados por el Estatuto General de Contratación de la Administración Pública y las

normas especiales que regulan los contratos de financiación para el fomento de las actividades de ciencia y tecnología, con la aplicación subsidiaria de las normas de derecho privado.(...) También se debe señalar que el régimen jurídico que gobierna a los contratos de financiamiento y a los contratos de administración de proyectos para el fomento de las actividades científicas y tecnológicas no fue modificado por el art. 33 de la Ley 1286 de 2009, toda vez que la expresión “continuarán rigiéndose por las normas especiales que le sean aplicables” contenido en esta norma, evoca al régimen legal vigente para estos contratos al momento de expedición de la ley.

FUENTE FORMAL: DECRETO LEY 591 DE 1991-ARTÍCULO 9 / LEY 80 DE 1993-ARTÍCULO 81 / LEY 1286 DE 2009-ARTÍCULO 33” (Subrayados fuera de texto)

3.2. Respecto de convenios en los que se asumen responsabilidades de desempeño o resultado.

A continuación, se señalan dos eventos diferentes para los que las instancias competentes han señalado criterios que ayuda a aplicar el juicio profesional de los funcionarios responsables del proceso contable.

En primer lugar, la Corte Suprema de Justicia. Sala de Casación Civil. M.P. Arturo Solarte Rodríguez. Sentencia del 16 de diciembre de 2010. Referencia 05001-3103-010-2000-00012-01, indicó lo siguiente:

“En particular, en relación con el contrato de transporte, por esta Corporación se ha dicho que “la del transportador es una obligación de resultado, en la medida en que para cumplirla no le basta simplemente con poner toda su diligencia y cuidado en la conducción de las personas o las cosas, pues con arreglo a dicha preceptiva menester es que la realice en perfectas condiciones, de forma tal que solamente podría eximirse de ello demostrando la concurrencia de alguno de los acontecimientos que dependen de lo que se ha denominado una ‘causa extraña’, vale decir, aquellos en que, como sucede con el caso fortuito o la fuerza mayor, entre el hecho y el daño se ha roto el nexo causal, indispensable para la configuración de la responsabilidad, lo cual implica naturalmente que se adoptaron ‘todas las medidas razonables’ de un acarreador profesional para evitar el daño o su agravación” (Cas. Civ., sentencia de 1º de junio de 2005, expediente N° 1999-00666-01” (Subrayado fuera de texto)

Por otra parte, el Consejo de Estado-Sala de Consulta y Servicio Civil, en el concepto Número Único: 11001-03-06-000-2008-00013-00 de fecha 30 de abril de 2008, al referirse a los convenios de gerencia integral de proyectos suscritos por FONADE con otras entidades del Estado, se precisó lo siguiente:

“Al comenzar el anterior acápite, se decía que el problema jurídico planteado se presenta fundamentalmente con la interpretación de las cláusulas de los convenios interadministrativos denominados de gerencia integral de proyecto, frente a las cuales existen dos posturas, según lo expone la consulta, a saber:

La primera de ellas es la de las partes de los convenios, quienes entienden que F. “asume, bajo su cuenta y riesgo, la ejecución de un proyecto o parte de él”, que se trata de ejecutar un proyecto “en todos sus componentes, asumiendo la responsabilidad y el riesgo por la realización del mismo y adelantando actividades de agente principal en la obtención del resultado requerido por la entidad pública contratante”; y que “el pago que se realice a F. en su condición de contratista, corresponde a la contraprestación que éste recibe por la ejecución del proyecto de inversión, incluido los costos administrativos asociados al mismo”, de donde se desprende que el contrato no pacta “la administración o gerencia de recursos... que en ningún caso pueden considerarse como operaciones de inversión de carácter financiero”, según se dice en el texto de la consulta. En las audiencias que realizó el Consejo de Estado con el Sr. Ministro y con el G. General del Fondo, fueron claros en dos puntos: que el compromiso de Fonade es, y ha sido en el curso de los últimos años, el desarrollo y entrega del proyecto (o proyectos) objeto del contrato a manera de “obligación de resultado”, y que los dineros que se le entregan por el Ministerio, se transfieren en forma definitiva, de suerte que desde el punto de vista presupuestal la parte contratante ejecuta la partida y los recursos se entregan a título de precio del contrato y no a manera de administración. Según informaron éste ha sido el entendimiento de los contratos y la práctica presupuestal.

En palabras del Dr. S.G.:

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

Con base en las anteriores consideraciones podemos concluir que, F. ha interpretado cuando celebra contratos de gerencia integral de proyectos, que asume bajo su responsabilidad en su calidad de agente principal la ejecución de los mismos y para tal efecto, desarrolla por su cuenta y riesgo todas las actividades inherentes y necesarias para

la consecución de los fines del proyecto, y como contraprestación recibe el monto establecido como valor del contrato. Si el desembolso tiene la condición de pago anticipado, este ingresa como un recurso propio de Fonade y los rendimientos financieros provenientes de esos recursos provenientes de las operaciones de inversión de su portafolio, son de su propiedad, sin perjuicio de la destinación que pueda darles en la financiación de gastos del mismo proyecto, en virtud del principio de autonomía de la voluntad que rige la actividad contractual. En caso contrario si son recibidos en calidad de anticipos, los rendimientos financieros son reintegrados al tesoro en acatamiento de las disposiciones que regulan la materia, en razón a su naturaleza.” (Subrayados fuera de texto)

3.3. Respetto de los convenios especiales de cooperación

La Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado en el Concepto C.E. 00102 de 2017, manifestó lo siguiente:

“CONVENIOS ESPECIALES DE COOPERACIÓN-Régimen contractual / CONVENIOS ESPECIALES DE COOPERACIÓN-Comprenden subvenciones / CONVENIOS ESPECIALES DE COOPERACIÓN-Condición resolutoria tácita

El art. 7 del Decreto ley 393 de 1991 sometió a los convenios especiales de cooperación, para el desarrollo de las actividades de ciencia y tecnología, al régimen de derecho privado. Posteriormente, el art. 24 de la Ley 80 de 1993 reguló expresamente los contratos de ciencia y tecnología, al prever la posibilidad de que estos fuesen celebrados a través del régimen de contratación directa. De esta manera, la Ley 80 entró a gobernar los convenios de ciencia y tecnología celebrados por COLCIENCIAS, de manera conjunta con las normas especiales previstas para este tipo de convenios, y con la aplicación subsidiaria del régimen de derecho privado al cual se refiere el Decreto ley 393 de 1991. (...) De conformidad con la interpretación de la Sección Tercera del Consejo de Estado, los contratos que se celebren con el objeto de fomentar la ciencia y la tecnología se encuentran sujetos al Estatuto General de Contratación de la Administración Pública y demás normas que lo modifiquen o adicionen, a las normas especiales vigentes de los Decretos Leyes 393 y 591 de 1991, y a las normas de derecho privado, en armonía con lo dispuesto en los artículos 13 y 40 de la Ley 80 de 1993, en todo aquello no regulado expresamente por el citado estatuto y las mencionadas disposiciones especiales. Teniendo en consideración las preguntas que se formulan en la consulta, es importante señalar que este esquema no sufrió variación con la Ley 1286 de 2009, toda vez que el inciso de su art. 33 dispuso: “Las actividades, contratos y convenios que tengan por objeto la realización de actividades definidas como de ciencia, tecnología e innovación que celebren las entidades estatales, continuarán rigiéndose por las normas especiales que les sean aplicables. En consecuencia, tales contratos se celebrarán directamente”. (...) El cotejo de estos elementos, con el contenido de los

convenios especiales de cooperación allegados por COLCIENCIAS, permite concluir que estos comprenden una especie de subvención, comoquiera que los mismos comportan: i) una prestación expresada en dinero; ii) cuyo sujeto activo es el Gobierno o una entidad descentralizada que tiene dentro de sus funciones el fomento de las actividades de ciencia y tecnología; iii) el sujeto pasivo es otra persona jurídica de derecho público o un sujeto privado que realiza dichas actividades; iv) y la entrega del dinero por parte de COLCIENCIAS no representa el pago por un servicio prestado por su cooperante, sino que encuentra su justificación en el desarrollo de una determinada actividad de ciencia, tecnología e innovación, a través de la cual se promueve un interés público a cargo de la Entidad. En este orden de ideas, es menester señalar que la institución jurídica de las subvenciones-bajo distintas modalidades y denominaciones, como subsidios, apoyo económico, incentivos, etc. -, es ampliamente conocida por el ordenamiento jurídico colombiano y ha sido utilizada para garantizar determinados fines que son considerados por el legislador como relevantes para el cumplimiento del interés general. Pero a partir de la Carta Política de 1991 existe una prohibición general para que las entidades públicas puedan otorgar subsidios o subvenciones a las personas de derecho privado, con excepción de aquellas destinadas a la ejecución de una determinada actividad de interés público. (...) La Corte consideró procedente la posibilidad de que el Gobierno o las entidades descentralizadas pudieran otorgar, a través de los convenios especiales de cooperación, subvenciones para el fomento de las actividades de ciencia, tecnología e innovación. (...) Estos convenios llevan ínsita una condición resolutoria tácita, que se activa con el vencimiento del plazo previsto para su ejecución, sin que los recursos entregados hayan sido utilizados para el desarrollo de la actividad para la cual fueron destinados, y que hace exigible la obligación del cooperante de restituirlos a COLCIENCIAS, tal y como se deduce de la naturaleza misma del negocio”

Consideraciones relacionadas con el 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 como anexo en la Resolución 414 de 2014, en el numeral 4.1.2, señala lo siguiente:

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

En el numeral 5. del mismo Marco Conceptual, se señala los principios de contabilidad pública, entre los cuales se encuentra esencia sobre la forma, el cual señala que “las transacciones y otros hechos económicos de las empresas se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.”

Con respecto a los activos, se señala en este mismo documento en el numeral 6.1.1. que “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 un valor que pueda medirse con fiabilidad.”

El Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, establece en el numeral 2.2. los requisitos para el reconocimiento de las 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. (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Convenios Interadministrativos (Preguntas 1. y 2):

1. Registro contable de los hechos relacionados con la ejecución de convenios y contratos interadministrativos, en los que la Empresa recibe recursos y ejecuta las actividades requeridas para alcanzar el objeto pactado.

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 intermediación o de desempeño, configurando riesgos y beneficios asociados a las partes del contrato, considerando lo siguiente:

1.1. Acuerdos jurídicos mediante los cuales EMERSOPÓ E.S.P. pacta obligaciones de intermediación:

Una entidad que recibe y ejecuta recursos financieros, en el marco de un convenio interadministrativo, asume responsabilidades de intermediación 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 empresa no ejerce control sobre los recursos recibidos y actuaría en calidad de agente gestor (mandataria), caso en el que solo reconoce ingresos por el importe de cualquier pago o comisión obtenida 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, quien actúa como agente principal.

Cuando la esencia económica del acuerdo legal corresponde a lo señalado anteriormente, el tratamiento contable será el siguiente:

- Cuando EMERSOPÓ E.S.P., como entidad mandataria o agente, ejecuta un convenio en el que asume responsabilidades de intermediación, al recibir los recursos debe registrar un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito a la subcuenta 290201-En administración, de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.
- Del otro lado, la entidad que tiene la calidad de principal o mandante, al entregar los recursos, debe registrar tal hecho mediante un débito en la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.
- Con el informe de la ejecución de los recursos por parte de la entidad mandataria o agente, la entidad principal o mandante debe actualizar el valor de la 190801-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y reconocer en su contabilidad los hechos económicos derivados de la gestión efectuada,

entre los que pueden estar la construcción de infraestructura, si ese es el objeto del contrato.

1.2. Acuerdos jurídicos mediante los que se pactan obligaciones de desempeño:

Cuando se trata de un acuerdo legal en el que se pactan obligaciones de desempeño, la entidad que recibe los recursos y los ejecuta, actúa como agente principal en el marco del convenio interadministrativo, por cuanto tiene la responsabilidad de satisfacer una obligación de desempeño por sí misma o mediante un tercero (por ejemplo, un subcontratista) obrando por su propia cuenta y bajo su riesgo.

En este caso, la entidad responsable de satisfacer la obligación de desempeño 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 característicos que identifican a una entidad pública que tiene a su cargo obligaciones de desempeño, actuando como entidad principal en el marco del acuerdo, son los siguientes:

- 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 respecto de los bienes adquiridos antes o después de la orden recibida de la contraparte, durante el envío o la devolución;
- 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.
- 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;
- en desarrollo de este tipo de acuerdos contractuales, la entidad que ejecuta los recursos asume la condición de contratista o agente principal frente a la entidad cedente (contratante), con el compromiso de entregar plenamente ejecutado un proyecto y que, por tanto, lo desarrolla por cuenta y riesgo propio.

Para reconocer los hechos económicos derivados del cumplimiento de los compromisos adquiridos en desarrollo de un convenio en el que la Empresa asume, por su cuenta y riesgo, obligaciones de desempeño (como contratista), se debe seguir el procedimiento contable que se indica a continuación:

- Cuando se reciban recursos por anticipado, girados por la entidad contratante para la ejecución del proyecto:

Los recursos recibidos a título de pago para la ejecución de un proyecto por cuenta y riesgo propio, debe registrarse como un pasivo en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, hasta tanto se cumplan las condiciones para reconocer el ingreso correspondiente.

Ahora bien, si los recursos se reciben a título 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.

- Contratación de terceros proveedores y contratistas por parte de la entidad ejecutora de recursos, en el marco de un acuerdo con obligaciones de resultados:

Cuando EMERSOPÓ E.S.P. contrate a terceros para obtener los bienes o servicios que deba entregar a la entidad contratista, deberá reconocer los pasivos, activos, costos o gastos que se deriven de dicha contratación.

Como consecuencia de lo anterior, cuando la Empresa entregue los recursos de manera anticipada a sus contratistas, deberá reconocerlos como un activo 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 la Empresa reciba los bienes o servicios contratados.

- Reconocimiento de inventarios:

Cuando la Empresa tiene la obligación de suministrar bienes o la prestación de servicios, si éstos están bajo el control de la misma y aún no se ha causado el ingreso respectivo, reconocerá un inventario en las subcuentas y cuentas que correspondan del Grupo 15-INVENTARIOS.

- Reconocimiento de los ingresos:

Si el proyecto está relacionado con el desarrollo o construcción de bienes tangibles o intangibles, la Empresa deberá reconocer los ingresos a medida que la contraparte (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 Empresa 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, la Empresa deberá reconocer los ingresos de acuerdo con el progreso que se tenga respecto a la obligación de desempeño o resultados, pues se tiene la obligación de llevar a cabo el objeto del contrato en las condiciones adecuadas para la culminación del proyecto.

Convenios de Cooperación (Preguntas 1. y 2.):

2. Convenios de cooperación

Cuando se trata de acuerdos mediante los que EMERSOPÓ reciba recursos entregados por una entidad privada para apoyar, concurrir, subsidiar o cooperar al desarrollo de las funciones de cometido estatal a cargo de la Empresa, sin exigir contraprestación directa alguna, en el que la entidad que entrega los recursos le cede el control sobre los mismos.

Para efectos del reconocimiento contable, corresponde a EMERSOPÓ y a la entidad cedente de los recursos, soportarse en juicios profesionales de quienes tengan a su cargo el proceso contable, analizando las cláusulas pactadas en los convenios suscritos que se encuentran en ejecución, identificando si en éstos se han impuesto condiciones específicas, para aplicar, según corresponda, el tratamiento que se señala a continuación.

Dadas esas circunstancias, para el tratamiento contable se pueden presentar las siguientes alternativas:

2.1. Si en el marco del convenio no se han establecido condiciones

En este caso, la Empresa, como entidad receptora y beneficiaria de la subvención, debitará la subcuenta 132495-Otras subvenciones, de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR, cuando surja el derecho de cobro y como contrapartida acreditará la subcuenta que corresponda, de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

Si la Empresa recibe recursos en efectivo, reconocerá ese evento mediante un débito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y como contrapartida un crédito en la subcuenta 132495-Otras subvenciones, de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR.

Cuando el convenio de cooperación implique la recepción de infraestructura construida por el tercero, EMERSOPÓ, deberá evaluar si esos bienes cumplen con la definición de activo. En caso de que así sea, debitará la subcuenta y cuenta correspondiente a la naturaleza del bien, y acreditará la subcuenta 132495-Otras subvenciones, de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR.

2.2. Cuando para la transferencia de recursos se han impuesto condiciones

En este caso EMERSOPÓ solo obtiene los derechos sobre los recursos recibidos hasta tanto cumpla las condiciones fijadas por la entidad cedente, pues en caso de incumplimiento, dichos recursos deben reintegrarse a la entidad que los transfirió, quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución.

En este contexto, la Empresa reconocerá un débito en la subcuenta 132495-Otras subvenciones, de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR, cuando surja el derecho de cobro, y como contrapartida acreditará la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas, de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS.

Con el recibimiento de los recursos en efectivo, la Empresa deberá debitar en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 132495-Otras subvenciones, de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR.

Si el convenio de cooperación implica la recepción de infraestructura construida por el tercero, la Empresa deberá evaluar si este cumple la definición de activo, en caso de que así

sea, debitará la subcuenta y cuenta correspondiente a la naturaleza del recurso, y acreditará la subcuenta 132495-Otras subvenciones, de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR.

Con el cumplimiento de las condiciones contractuales, la Empresa reconocerá el ingreso por la subvención y amortizará el pasivo diferido, para lo cual debitará la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas, de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y acreditarán la subcuenta respectiva de la cuenta 4430-SUBVENCIONES, según corresponda.

Convenios de Cooperación (Pregunta 3-Documento soporte de entrega de bienes):

De acuerdo con el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, la totalidad de las operaciones sujetas de reconocimiento contable realizadas por la entidad, deben estar respaldadas por documentos idóneos, con el propósito de que sean susceptibles de verificación y comprobación, razón por la cual, EMERSOPÓ E.S.P. deberá definir el tipo de documento soporte que utilizará con el propósito de respaldar las operaciones mediante las cuales recibe bienes de parte de otra entidad y además, definir los responsables de estos.

CONCEPTO N° 20192000013201 DEL 09-04-2019

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 de orden deudoras-Activos contingentes Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	SUBTEMAS	Viabilidad de que los sistemas contables continúen generando Informes con convergencia y sin convergencia en la vigencia 2018. Aplicabilidad del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las Responsabilidades Fiscales, versión 2007.14. Cuenta contable que se debe usar para reconocer la pérdida de recursos en ocasión de fraudes electrónicos a través del portal empresarial.

Doctora
ANDREA DEL PILAR LUENGAS MUÑOZ
Gerente 039-01
Contraloría de Bogotá D.C.
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019500012562-2, del día 21 de marzo de 2019, en la cual se señala:

“1. Es válido y aceptable que los sistemas contables de las Subredes Integradas de Servicios de Salud E.S.E, regidas por la Resolución 414 de 2014 por ser empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, ¿y que no Captan ni Administran Ahorro del Público continúen generando Informes contables con convergencia y sin convergencia en la vigencia 2018?

Lo anterior teniendo presente que en el año 2017 se rindió a la Contaduría General de la Nación la Información Contable Pública con Convergencia y sin Convergencia, mas no así para el año 2018. Adicionalmente, la inquietud obedece a que revisados algunos auxiliares de la vigencia de 2018 aún la Subred Sur continúa realizando homologación de cuentas.

2. El procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las Responsabilidades Fiscales versión 2007.14, aplica para este tipo de entidades (Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público)?

3. ¿Es válido que ante un fraude electrónico a través del portal empresarial (Hackeo de cuentas bancarias) la pérdida de recursos se contabilice en Otras Cuentas por Cobrar, mientras se realiza la correspondiente investigación?”

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

CONSIDERACIONES

1. Viabilidad de que los sistemas contables continúen generando Informes con convergencia y sin convergencia en la vigencia 2018.

La Resolución N° 663 de 2015, emitida por la CGN, la cual modificó la Resolución N° 414 de 2014, establece:

“ARTÍCULO 3°. Cronograma. El cronograma de aplicación del Marco normativo anexo a la presente Resolución, comprende tres periodos: preparación obligatoria, transición y aplicación.

(...)

Período de aplicación: Es el comprendido entre el 1° de enero y el 31 de diciembre de 2016. En este período, la contabilidad se llevará, para todos los efectos, bajo el nuevo marco normativo.

(...)

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 aplicación: es el comprendido entre el 1° de enero y el 31 de diciembre de 2017. En este periodo, la contabilidad se llevará, para todos los efectos, bajo el nuevo marco normativo. (Subrayados fuera de texto)” (Subrayados fuera de texto)

Ahora bien, la Resolución N° 706 del 16 de diciembre de 2016, emitida por la CGN, por la cual se establece la información a reportar, los requisitos y los plazos de envío a la Contaduría General de la Nación, establece:

“ARTÍCULO 2°. CATEGORÍAS DE INFORMACIÓN A REPORTAR. Se definen las siguientes categorías de información para el reporte a la Contaduría General de la Nación: Información Contable Pública, Estado de Situación Financiera de Apertura-Convergencia, Información Contable Pública-convergencia, Control Interno Contable y Boletín de Deudores Morosos del Estado (BDME). El medio de reporte de estas categorías es a través del Sistema Consolidador de Hacienda e Información Pública (CHIP).

(...)

ARTÍCULO 5°. FORMULARIOS DE LA CATEGORÍA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA. Son los medios a través de los cuales las entidades públicas reportan la información financiera de naturaleza cuantitativa, que se integran por la agrupación de conceptos y variables, a reportar en el Catálogo General de Cuentas versión 2007.15 y sus modificaciones. La categoría está conformada por los siguientes formularios:

- f) CGN2005_001_SALDOS_Y_MOVIMIENTOS
- g) CGN2005_002_OPERACIONES_RECIPROCAS
- h) CGN2016_01_VARIACIONES_TRIMESTRALES_SIGNIFICATIVAS

(...)

ARTÍCULO 6°. CATEGORÍA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA-CONVERGENCIA. Se relaciona con la información financiera de carácter contable que reportan las entidades públicas a la Contaduría General de la Nación respecto a los saldos y movimientos, operaciones recíprocas y variaciones trimestrales significativas, en aplicación de los nuevos marcos normativos.

ARTÍCULO 7°. FORMULARIOS DE LA CATEGORÍA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA CONVERGENCIA. Son los medios a través de los cuales las entidades públicas reportar la información financiera de naturaleza cuantitativa y cualitativa, que se integran teniendo en cuenta la agrupación de conceptos y variables, en aplicación de los nuevos marcos normativos. La categoría está conformada por los siguientes formularios:

- i) CGN2015_001_SALDOS_Y_MOVIMIENTOS_CONVERGENCIA
- j) CGN2015_002_OPERACIONES_RECIPROCAS_CONVERGENCIA
- k) CGN2016C01_VARIACIONES_TRIMESTRALES_SIGNIFICATIVAS

(...)

ARTÍCULO 25°. CATEGORIA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA-CONVERGENCIA. La información a reportar a partir del corte 31 de diciembre de 2016, en la Categoría Información Contable Pública-Convergencia, corresponde a lo señalado en los artículos 6° (información financiera de carácter contable que reportan las entidades públicas a la Contaduría General de la Nación respecto a los saldos y movimientos, operaciones recíprocas y variaciones trimestrales significativas, en aplicación de los nuevos marcos normativos), 7° (...) y 16 (...), preparada de acuerdo con el marco normativo establecido en la resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones.

Las Empresas que conforman el Sistema General de Seguridad Social en Salud (SGSSS) que se acogieron al cronograma definido en el párrafo 1 del artículo 3° de la Resolución N° 414 de 2014, modificada por la Resolución N° 663 del 30 de diciembre de 2015 reportarán esta categoría a partir del corte de 31 de marzo de 2017, para lo cual se habilitarán el Catálogo General de Cuentas versión 2007.15 y sus modificaciones, para permitir el registro de los saldos iniciales (obtenidos al 31 de diciembre de 2016 en aplicación del Régimen de Contabilidad Pública precedente) y los ajustes y reclasificaciones generados en aplicación del nuevo marco normativo a partir del 1° de enero de 2017. Se validará que el saldo final al corte del 30 de marzo de 2017 de las cuentas del Catálogo General de Cuentas versión 2007.15 y sus modificaciones sea igual a cero.

ARTÍCULO 26°. CATEGORIA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA-CONVERGENCIA HOMOLOGADA. Las Empresas deberán reportar la categoría información Contable Pública-Convergencia, homologada al Catálogo General de Cuentas versión 2007.15 y sus modificaciones y reportarla en la Categoría Información Contable Pública, para el corte 31 de diciembre de 2016 y en los cortes de marzo, junio, septiembre y diciembre de 2017, aplicando lo señalado en los artículos 4° (...), 5° (...), y 16° (...), de la presente resolución.

Las Empresa que conforman el Sistema General de Seguridad Social en Salud (SGSSS) que se acogieron al cronograma definido en el párrafo 1 del artículo 3° de la Resolución N° 414 de 2014, modificada por la Resolución N° 663 del 30 de diciembre de 2015 reportarán con corte a diciembre de 2016, la Categoría Información Contable Pública aplicando lo señalado en los artículos 4° (...), 5° (...), y 16° (...), de la presente resolución, y la información homologada de que trata el presente artículo para los cortes de marzo, junio, septiembre y diciembre de 2017.

El propósito del reporte de la información homologada al Catálogo General de Cuentas (CGC) versión 2007.15 y sus modificaciones, es ejecutar el proceso de consolidación de la información y dar cumplimiento a la obligación a cargo del Contador General de la Nación prescrita en el artículo 354 de la Constitución Política, tomando como base los saldos

obtenidos en aplicación del nuevo marco normativo y reportados en la categoría Información Contable Pública-Convergencia.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

Por otro lado, el Instructivo 001 de 2018, el cual da las instrucciones relacionadas con el cambio del periodo Contable 2018-2019, el reporte de información a la Contaduría General de la Nación y otros asuntos del proceso contable establece:

“2. ASUNTOS RELACIONADOS CON EL REPORTE DE LA INFORMACIÓN A LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN

La información contable con corte a 31 de diciembre de 2018 deberá transmitirse a la CGN, en los siguientes plazos:

2.1.1. Información contable pública-Convergencia

Para el reporte de la información contable pública, las entidades atenderán lo dispuesto en el artículo 16° de la Resolución 706 de 2016, y sus modificaciones, es decir, la fecha límite de presentación es el 15 de febrero de 2019.

(...)

2.2 Requisitos para la información a reportar a través del Sistema CHIP

A través del Sistema Consolidador de Hacienda e Información Pública (CHIP), las entidades reportarán la información a 31 de diciembre de 2018 en las categorías: Información Contable Pública-Convergencia y Evaluación del Control Interno Contable, de acuerdo con la Resolución 706 de 2016, y sus modificaciones.

2.2.1 Formularios de la Categoría Información Contable Pública-Convergencia

Los formularios que deben reportarse son los indicados en el artículo 7° de la Resolución 706 de 2016, y sus modificaciones, los cuales corresponden a los siguientes:

- l) CGN2015_001_SALDOS_Y_MOVIMIENTOS_CONVERGENCIA
- m) CGN2015_002_OPERACIONES_RECIPROCAS_CONVERGENCIA
- n) CGN2016C01_VARIACIONES_TRIMESTRALES_SIGNIFICATIVAS.”

2. Aplicabilidad del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las Responsabilidades Fiscales, versión 2007.14.

El Manual de Procedimientos, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública Precedente mediante la Resolución 356 de 2007 y sus modificaciones, define los criterios y prácticas que permiten desarrollar las normas técnicas y contiene las pautas instrumentales para la construcción del Sistema Nacional de Contabilidad Pública (SNCP).

Por su parte, la CGN expidió la Resolución N° 139 de 2015, por la cual 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, el cual 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.

Los Procedimientos Contables del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, desarrollados hasta el momento, son los siguientes:

Recursos entregados en administración-Versión 1 (20-03-2019)

Procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias-Versión 1 (31-07-2017)

3. Cuenta contable que se debe usar para reconocer la pérdida de recursos en ocasión de fraudes electrónicos a través del portal empresarial.

La Ley 1328 del 15 de julio del 2009, emitida por el Congreso de la República, por la cual se dictan normas en materia financiera, de seguros, del mercado de valores y otras disposiciones, establece en el artículo 7, literales q y r, lo siguiente:

“ARTÍCULO 7o. OBLIGACIONES ESPECIALES DE LAS ENTIDADES VIGILADAS. Las entidades vigiladas tendrán las siguientes obligaciones especiales:

(...)

q) Disponer de los medios electrónicos y controles idóneos para brindar eficiente seguridad a las transacciones, a la información confidencial de los consumidores financieros y a las redes que la contengan.

r) Colaborar oportuna y diligentemente con el Defensor del Consumidor Financiero, las autoridades judiciales y administrativas y los organismos de autorregulación en la recopilación de la información y la obtención de pruebas, en los casos que se requieran, entre otros, los de fraude, hurto o cualquier otra conducta que pueda ser constitutiva de un hecho punible realizada mediante la utilización de tarjetas crédito o débito, la realización de transacciones electrónicas o telefónicas, así como cualquier otra modalidad.” (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el Decreto 410 de 1971, expedido por el Presidente de la República de Colombia en ejercicio de sus facultades, por el cual se expide el Código de Comercio, establece en el artículo 1391 lo siguiente:

“ARTÍCULO 1391. <RESPONSABILIDAD DEL BANCO POR PAGO DE CHEQUES FALSOS O ALTERADOS>. Todo banco es responsable con el cuentacorrentista por el pago que haga de un cheque falso o cuya cantidad se haya alterado, salvo que el cuentacorrentista haya dado lugar a ello por su culpa o la de sus dependientes, factores o representantes.

La responsabilidad del banco cesará si el cuentacorrentista no le hubiere notificado sobre la falsedad o adulteración del cheque, dentro de los seis meses siguientes a la fecha en que se le envió la información sobre tal pago.” (Subrayados fuera de texto)

En Sentencia SC18614 del 19 de diciembre de 2016, la Corte Suprema de Justicia, precisa: “3. La responsabilidad bancaria por fraudes con instrumentos diferentes a cheques:

(...)

Por eso, si «entre las obligaciones que al banco impone el artículo 1382 del Código de Comercio, derivadas del contrato de cuenta corriente, “está la de mantener los dineros depositados regularmente para entregarlos en la medida que el cuentacorrentista haga disposición de ellos de acuerdo con las distintas modalidades reconocidas por la ley, por el contrato o por las prácticas bancarias. (...) Ante esos compromisos, el banco debe mantener las precauciones, diligencias y cuidados indispensables para que los actos de movimiento de la cuenta del usuario se alcance con plena normalidad; por eso, cualquier desviación constituye un factor de desatención del contrato, dado su particular designio”; de modo que “si llega a producirse una operación de transferencia de fondos que incida en el saldo, cualquier reclamo o inconformidad que muestre el cuentacorrentista puede comprometer la responsabilidad de la entidad bancaria que para exonerarse debe acreditar, por cualquier medio idóneo, que contó con la autorización de aquel” (...)

5. La responsabilidad en este tipo de fraudes:

De la exposición que precede, queda claro que en el caso de defraudación por transacciones electrónicas, dado que tal contingencia o riesgo es inherente a la actividad bancaria la cual es profesional, habitual y lucrativa, cuya realización requiere de altos estándares de diligencia, seguridad, control, confiabilidad y profesionalismo, que también tienen que ser atendidos en materia de seguridad de la información que sea transmitida por esa vía, siendo innegable e ineludible su obligación de garantizar la seguridad de las transacciones que autoriza por cualquiera de los medios ofrecidos al público y con independencia de si los dineros sustraídos provienen de cuentas de ahorro o de cuentas corrientes.

De ahí que atendiendo la naturaleza de la actividad y de los riesgos que involucra o genera su ejercicio y el funcionamiento de los servicios que ofrece; el interés público que en ella existe; el profesionalismo exigido a la entidad y el provecho que de sus operaciones obtiene, los riesgos de pérdida por transacciones electrónicas corren por su cuenta, y por lo tanto, deben asumir las consecuencias derivadas de la materialización de esos riesgos a través de reparar los perjuicios causados, y no los usuarios que han confiado en la seguridad que les ofrecen los establecimientos bancarios en la custodia de sus dineros, cuya obligación es apenas la de mantener en reserva sus claves de acceso al portal transaccional.

Desde luego que consumada la defraudación, el Banco para exonerarse de responsabilidad, debe probar que esta ocurrió por culpa del cuentahabiente o de sus dependientes, que con su actuar dieron lugar al retiro de dinero de la cuenta, transferencias u otras operaciones que comprometieron sus recursos, pues amén de que es este quien tiene el control de mecanismo que le permiten hacer seguimiento informático a las operaciones a través de controles implantados en los software especializados con los que cuentan, la culpa incumbe demostrarla a quien la alegue (art. 835 C.Co.), pues se presume la buena fe «aún la exenta de culpa».

(...)” (Subrayados fuera de texto)

Por otro lado, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública, mediante la Resolución N° 414 de 2014, y sus modificaciones, precisa:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

(...)

6.1.1 Activos

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

(...)

6.2.1 Reconocimiento de activos

Se reconocerá un activo cuando sea probable que la empresa obtenga beneficios económicos futuros de dicho activo y su costo o valor pueda medirse de forma fiable.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

En ese mismo sentido, 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, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública Precedente, mediante Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, establece:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

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.

(...)

CAPÍTULO III. ACTIVOS Y PASIVOS CONTINGENTES

1. ACTIVOS CONTINGENTES

1.1. Reconocimiento

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

2. Los activos contingentes se evaluarán de forma continuada, con el fin de asegurar que su evolución se refleje apropiadamente en los estados financieros. En caso de que la entrada de beneficios económicos a la empresa pase a ser prácticamente cierta, se procederá al reconocimiento del ingreso y del activo en los estados financieros del periodo en el que dicho cambio tenga lugar.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS

1. INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS

1. Los ingresos de actividades ordinarias corresponden a la entrada de beneficios económicos, generados durante el periodo contable, los cuales son susceptibles de

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

1.1. Reconocimiento

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

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

1. Viabilidad de que los sistemas contables continúen generando Informes con convergencia y sin convergencia en la vigencia 2018.

Es de precisar que, 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, en especial la Resolución N° 663 de 2015, las empresas sujetas a este 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.

El periodo de preparación estuvo comprendido entre la fecha de publicación de la Resolución en mención y el 31 de diciembre de 2014, el periodo de transición fue entre el 1° de enero y el 31 de diciembre de 2015, y el periodo de aplicación abarcó el 1° de enero y el 31 de diciembre de 2016. En el periodo de aplicación, la contabilidad se debió empezar a llevar para todos los efectos bajo el nuevo marco de regulación.

Así las cosas, para efectos de reporte a la CGN, la Resolución N° 706 del 2016 establece que, la información a reportar a partir del 31 de diciembre de 2016, en la Categoría Información Contable Pública-Convergencia, corresponde a la información financiera de carácter

contable respecto a los saldos y movimientos, operaciones recíprocas y variaciones trimestrales significativas, en aplicación del nuevo marco normativo.

Sin embargo, para las empresas que conforman el Sistema General de Seguridad Social en Salud, en adelante SGSSS, que se acogieron al cronograma definido en el parágrafo 1 del artículo 3° de la Resolución N° 414 de 2014, modificada por la Resolución N° 663 de 2015, el periodo de transición fue el comprendido entre el 1° de enero y el 31 de diciembre de 2016, durante este periodo, se debió llevar contabilidad preparada bajo el Régimen de Contabilidad Pública precedente y de manera simultánea, preparar información de acuerdo al nuevo marco de regulación.

Respecto de lo anterior, la Categoría Información Contable Pública-Convergencia debió ser reportada a partir del 31 de marzo de 2017, para esto, la CGN habilitó el Catálogo General de Cuentas bajo el Régimen de Contabilidad Pública precedente, a fin de permitir el registro de los saldos iniciales obtenidos a 31 de diciembre de 2016 bajo dicho Régimen, y el Catálogo General de Cuentas bajo el nuevo marco de regulación, para registrar los ajustes y reclasificaciones generados con la aplicación del nuevo marco normativo.

Como consecuencia de lo anterior, las empresas que conforman el SGSSS y que se acogieron a la modificación del artículo 3° de la Resolución N° 414 de 2014, efectuada por la Resolución N° 663 de 2015, para el 2017, debieron acondicionar sus sistemas contables de manera integral, esto es tanto en relación con los criterios de medición, reconocimiento y medición, como en el instrumento de clasificación de los hechos económicos (catálogo general de cuentas) y los reportes respectivos, bajo lo preceptuado en el Marco Normativo anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones.

Por lo tanto, para esas empresas, a partir del 1 de enero de 2017 la única información contable válida, es la preparada con forme a los criterios del Marco Normativo anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones; y tan solo para efectos coyunturales de la consolidación que efectúa la CGN, por el año 2017 debieron reportar la categoría denominada INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA-CONVERGENCIA HOMOLOGADA. Por ello mismo, tampoco es viable que continúen procesando información bajo criterios del Régimen de contabilidad pública Precedente, para homologar a los criterios del nuevo marco de regulación anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones.

2. Aplicabilidad del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las Responsabilidades Fiscales, versión 2007.14.

El Manual de Procedimientos incorporado al Régimen de Contabilidad Pública Precedente mediante la Resolución N° 356 de 2007 y sus modificaciones, definía los criterios y prácticas

que debían desarrollar las entidades para la construcción del Sistema Nacional de Contabilidad Pública.

Con la expedición de la Resolución N° 139 de 2015, se 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, Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, el cual 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.

El procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las Responsabilidades Fiscales versión 2007.14, perdió vigencia como consecuencia de su derogatoria, por lo cual, no es viable su aplicación. En este sentido, para el efecto de realizar el adecuado reconocimiento contable del hecho económico, la entidad deberá ceñirse a los criterios regulados en el respectivo marco normativo vigente.

3. Cuenta contable que se debe usar para reconocer la pérdida de recursos con ocasión de fraudes electrónicos a través del portal empresarial.

La Sala Civil de la Corte Suprema de Justicia a través de su Sentencia SC-18614 del 19 de diciembre de 2016, establece que las entidades financieras deberán hacerse cargo de los fraudes que sufran los usuarios mediante las transacciones electrónicas. Son los bancos o entidades financieras quienes deberán reparar los daños y perjuicios que hayan sufrido sus usuarios con motivo de estos actos ilícitos, a menos que, producto de las investigaciones logre comprobar que el fraude ocurrió por culpa del cuentahabiente, que con su actuar, dio lugar al retiro de dineros de la cuenta, transferencias u otras operaciones que comprometieron sus recursos.

En este sentido, para registrar adecuadamente el hecho económico, la entidad deberá evaluar, en primer lugar, que se cumpla con los criterios para el reconocimiento de un activo, esto es, que corresponda a un recurso controlado del cual se espere obtener beneficios económicos futuros, anotando que, una empresa controla cuando puede, entre otros aspectos, 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 al recurso y asumir sustancialmente los riesgos asociados a dicho activo. En segundo lugar, deberá comprobar que a futuro la empresa tenga el derecho probable de obtener un flujo financiero fijo o determinable a través del efectivo o sus equivalentes.

En caso de cumplirse con los anteriores criterios, es viable reconocer una cuenta por cobrar, debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, descargando a su vez el respectivo activo.

Si fruto de la evaluación se determina que el hecho económico no cumple con los requisitos para el registro como una cuenta por cobrar, por cuanto no se ha podido demostrar la existencia de un derecho cierto, si no posible, que para que ocurra, dependerá de eventos inciertos en el futuro que no están enteramente bajo el control de la entidad, se deberá entrar a realizar el registro en cuentas de orden y revelarlo en las notas a los estados financieros. Alternamente deberá reconocer un gasto y descargar el efectivo, toda vez que bajo estas condiciones no se cumplen los criterios para continuar reconociendo como activo.

Se anota que, en caso de registrar un derecho posible, la empresa deberá estar evaluando el hecho económico, con el fin de asegurar que su evolución se refleje apropiadamente en los estados financieros, esto es, en caso de que la entrada de beneficios económicos a la empresa pase a ser prácticamente cierta, se procederá al reconocimiento de la cuenta por cobrar e ingreso en los estados financieros del periodo en el que dicho cambio tenga lugar.

CONCEPTO No. 20192000023301 DEL 04-06-2019

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 Otros gastos Activos contingentes
	SUBTEMAS	Reconocimiento de las devoluciones de contribuciones a las cajas de compensación familiar por recursos no ejecutados.

Doctor
DANIEL MOLINA DE LA CRUZ
Asesor Jurídico
E.S.E. Hospital San Vicente de Paul-Lorica
Lorica, Córdoba

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550001935-2, del 20 de mayo de 2019, en la cual solicita lo siguiente:

“Que procedimiento debe realizarse al interior de una empresa social del estado para cancelar o pagar una cuenta de cobro a un proveedor a quien efectivamente se le adeudan unos recursos, pero que en la contabilidad de la empresa la deuda aparece cancelada, ello teniendo en cuenta que el pagador o tesorero de manera fraudulenta desvió los recursos que estaban destinados al pago de la mencionada obligación a su cuenta personal apropiándose de dichos recursos; es decir:

1. En la contabilidad la obligación aparece cancelada al contratista.
2. La obligación no se canceló realmente pues el tesorero se apropió de los recursos.
3. El contratista está legalmente requiriendo el pago, pero no se puede proceder con él, pues la obligación aparece contablemente cancelada y pagarla nuevamente haría incurrir en un doble pago aparente.
4. Se cumplió con la obligación de denunciar al tesorero de la entidad.
5. La obligación realmente existe y debe pagarse pero necesitamos orientación para proceder con el pago”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera dispuesto por la CGN como anexo de la Resolución N° 414 de 2014, en el numeral 5, señala los principios de contabilidad pública, que son pautas básicas que orientan el proceso contable, en donde se define el principio de esencia sobre la forma, señalando lo 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.”

Adicionalmente, establece los lineamientos de reconocimiento de activos y pasivos, como sigue:

“6.1.1. Activos

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

6.1.2. 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. (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, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, establece:

“1. ACTIVOS CONTINGENTES

1.1. Reconocimiento

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

2. Los activos contingentes se evaluarán de forma continuada, con el fin de asegurar que su evolución se refleje apropiadamente en los estados financieros. En caso de que la entrada de beneficios económicos a la empresa pase a ser prácticamente cierta, se procederá al reconocimiento del ingreso y del activo en los estados financieros del periodo en el que dicho cambio tenga lugar.”

CONCLUSIONES

Bajo el contexto planteado en la consulta, para la entidad es una realidad la existencia de la obligación con el proveedor, por ende, aunque se haya reconocido contablemente un pago, al no haberse efectuado, deberá reversarse el asiento contable mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 24-CUENTAS POR PAGAR. De esta manera, restituye la obligación para que con posterioridad la entidad trámite el pago correspondiente.

Una vez la entidad pague al proveedor la obligación, deberá reconocer un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 24-CUENTAS POR PAGAR y un crédito en la subcuenta que ataña de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Alternamente y desde la perspectiva contable, se debe reconocer la sustracción indebida de recursos por parte del funcionario, adicional a las gestiones administrativas relacionadas con la reclamación y la puesta en conocimiento a los organismos o instancias competentes, y con independencia de si se inicia o no un proceso administrativo interno o de responsabilidad fiscal, mediante un débito en la subcuenta 589017-Pérdidas en siniestros, de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, y un crédito en la subcuenta que ataña de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

De manera simultánea, cuando se notifica el inicio de un proceso de responsabilidad fiscal por parte del organismo de control respectivo, en cumplimiento de las normas legales

vigentes, la entidad debe registrar un derecho contingente mediante un débito en la subcuenta 836102-Ante autoridad competente, de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES EN PROCESO, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 891521-Responsabilidades en proceso, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Si como resultado del proceso de responsabilidad fiscal se emite un fallo a favor de la entidad exigiendo el resarcimiento del daño patrimonial causado a la entidad, cuando el acto administrativo quede en firme, se deberá registrar el derecho mediante un débito en la subcuenta 138432-Responsabilidades fiscales, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, y un crédito a la subcuenta 480829-Responsabilidades fiscales, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, por el valor establecido en el citado documento y, de forma simultánea, cancelará las cuentas de orden donde se reconoció la contingencia. Tal derecho se eliminará cuando el involucrado efectúe el pago respectivo.

CONCEPTO No. 20192000024041 DEL 07-06-2019

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	Baja en cuentas de cuentas por cobrar que corresponden a la prestación de servicios de salud cuyo valor fue negado por el deudor por medio de actos administrativos. Responsable de autorizar la realización de la baja en cuentas de las cuentas por cobrar.

Doctora
SAMANDA INDIRA AVILA MEDINA
Gerente
Empresa Social del Estado Hospital San Vicente de Paúl
Fresno, Tolima

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550001768-2, el día 03 de mayo de 2019, en la cual consulta si se puede realizar la baja en cuentas de algunas cuentas por cobrar que corresponden a acreencias por concepto de prestación de servicios de salud a favor de la entidad, en atención a que en el proceso de liquidación de la entidad deudora, esto es, CAPRECOM E.P.S., por medio de actos administrativos se le negó al hospital el valor reclamado, y este último, al no interponer los recursos procedentes en la vía gubernativa quedó imposibilitado para impetrar el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho.

Además consulta si la depuración se realiza solo con la aprobación del Comité de Saneamiento Contable o si corresponde a la Junta Directiva.

Al respecto me permito atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

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 *ibídem*, 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.

El artículo 6º de la referida ley, establece también que el control interno será responsabilidad del representante legal o máximo directivo correspondiente y que, no obstante lo anterior, 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.

En el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable anexo a la Resolución 193 de 2016 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 *ibídem*, 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.” (Subrayado fuera de texto).

También establece, en su numeral 3.2.15 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;
- b) Derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;
- c) Derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;
- d) Derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad;
- e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan;

Obligaciones

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

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

El numeral 2 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, estipula:

“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.

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

de costo amortizado. Para reconocer el costo efectivo de la operación, la empresa medirá posteriormente dicho pasivo a través de la tasa de interés efectiva, es decir, aquella que hace equivalentes los flujos contractuales del pasivo con el valor inicialmente reconocido.

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

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, en la contabilidad se reconocen como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad 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 y se dejarán de reconocer, cuando los derechos expiren, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y las ventajas inherentes a la cuenta por cobrar se transfieran.

En consonancia con lo anterior, habrá lugar a la baja en cuentas de las cuentas por cobrar, cuando las mismas no cumplan con los requisitos para su reconocimiento, esto es, cuando no se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, lo cual puede tener lugar como consecuencia que la entidad deudora por medio de actos administrativos le negó al hospital el valor reclamado por la prestación de los servicios de salud y este al no interponer lo recursos procedentes en la vía gubernativa quedó imposibilitado para interponer la acción judicial de nulidad y restablecimiento del derecho, lo que se traduce en que no habrá lugar al recaudo o acción de cobro por parte del hospital de dichos valores.

Por lo anterior, se deberá proceder a realizar la baja en cuentas de dichos valores con un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda del Grupo 13 CUENTAS POR COBRAR y un débito en la subcuenta 580423-Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar de la cuenta 5804-FINANCIEROS.

Ahora bien, con respecto a su inquietud de quien debe autorizar la realización de la baja en cuentas de las cuentas por cobrar, es menester manifestar que corresponderá al

funcionario, dependencia, o comité a quien se le haya asignado dicha responsabilidad en los manuales que para el efecto haya elaborado la entidad en cumplimiento de lo estipulado en el numeral 3.2.4 del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, o en los estatutos de la Entidad, si existieren.

Lo anterior teniendo en cuenta que, si bien la entidad puede asignar dichas funciones al funcionario o área que estime pertinente, respecto a la responsabilidad del control interno, en el artículo 6º de la Ley 87 de 1993, así como 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, se establece que la determinación del proceso se es responsabilidad del representante legal o máximo directivo de la entidad y que 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.

CONCEPTO No. 20192000025971 DEL 17-06-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por pagar
	SUBTEMAS	Subsidios en la prestación de servicios de telefonía en el Valle del Cauca.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Cuentas por cobrar
	SUBTEMAS	Subsidios en la prestación de servicios de telefonía en el Valle del Cauca.

Doctora
 CONSTANZA CASTRO SANCHEZ
 Coordinadora GIT de Contabilidad
 Fondo de Tecnologías de la Información y las Telecomunicaciones
 Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el número 2019550001888-2, el 14 de mayo de 2019, mediante la cual señala que la Empresa Recursos Tecnológicos S.A. E.S.P. tiene reconocida contablemente una cuenta por cobrar al Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones (TIC) por subsidios en la prestación de servicios de telefonía en el Valle del Cauca en atención a lo dispuesto en la Ley 142 de 1994, entre el periodo 1998 a 2015.

Sin embargo, mediante una comunicación enviada por el Fondo TIC a la Empresa se expresan las razones por las cuales no existe obligación alguna por parte del Fondo TIC. El Fondo TIC argumenta que solamente hasta la expedición de la Ley 1341 de 2009 se autorizó a la Nación presupuestar los recursos necesarios para pagar el déficit entre subsidios y contribuciones derivado de la Ley 812 de 2003, y que a la Empresa ya se le pagó oportunamente el déficit al que se refiere la citada Ley

De acuerdo con anterior, se consulta orientación frente al tratamiento contable que deben efectuar las dos entidades.

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

Contaduría General de la Nación

Régimen de
 Contabilidad
 Pública

125

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; (...)”

Marco Normativo para Entidades de Gobierno:

El numeral 3. referente a las cuentas por pagar, del capítulo II. Pasivos, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, señala que “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.”

Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público:

El numeral 2. referente a las cuentas por cobrar, del capítulo I. Activos, del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, define que “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.”

Además, el numeral 5.3 Corrección de errores de periodos anteriores, contenida en la norma de Políticas contables, cambios en estimaciones contables y corrección de errores, del mismo Marco Normativo, 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. ...

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. (...)”
(Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las anteriores consideraciones, no es competencia de la Contaduría General de la Nación definir la existencia de una obligación legal procedente de una normativa expedida por otros entes reguladores, toda vez que dentro de sus funciones se encuentra emitir conceptos y absolver consultas, orientadas a determinar los criterios de reconocimiento, medición, presentación y revelación de los hechos económicos con base en el Régimen de Contabilidad Pública.

Por lo anterior, el Fondo TIC y la Empresa de Recursos Tecnológicos S.A. E.S.P. deberán determinar a la luz de la normativa vigente, si efectivamente existe un derecho de cobro exigible por parte de la empresa, y una obligación de pago para la entidad de gobierno, que cumplan con los criterios de reconocimiento del activo y pasivo respectivamente.

De ser así, la Empresa deberá seguir reconociendo una cuenta por cobrar por el valor de los recursos que le adeudan y el Fondo TIC deberá reconocer contablemente una cuenta por pagar por el mismo monto. Si por el contrario, se determina que no existe obligación alguna, la Empresa deberá dar de baja la cuenta por cobrar que tiene reconocida por concepto del subsidio, acreditando la subcuenta y cuenta correspondiente, afectando como contrapartida la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3225 RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES, si la cuenta por cobrar se había reconocido en periodos anteriores; o realizando una reversión del ingreso correspondiente si la cuenta por cobrar se reconoció en el periodo corriente.

CONCEPTO No. 20192000031161 DEL 01-08-2019

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 Provisiones Patrimonio de las empresas Gastos de actividades y/o servicios especializados
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de las reservas técnicas a cargo de las EPS. Reversión de provisiones por sobreestimación del pasivo. Criterios de reconocimiento de cuentas por cobrar.

Doctora
JENNY PAOLA CORTÉS MORALES
Coordinadora de Contabilidad (e)
E.P.S.-S. Capital Salud S.A.S.
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550002510-2, del 09 de julio de 2019, en la cual solicita conceptuar sobre los siguientes temas:

1. Contabilización de las reservas técnicas

“(…) Capital Salud tiene reservas técnicas por tres conceptos:

- Obligaciones pendientes y conocidas liquidadas
- Obligaciones pendientes y conocidas no liquidadas
- Obligaciones no conocidas (IBNR)

La reserva técnica provisiona la facturación que aún no ha sido procesada o facturada y por ende se provisiona en los estados financieros. En el momento que la facturación surte todo el proceso de auditoría, el área de cuentas médicas genera una interfaz que envía al área de contabilidad para su debida contabilización. A nivel de cuentas contables que se afectan en el registro tenemos:

1. Para la reserva técnica afectamos el costo contra el pasivo (Provisiones)

2. Cuando la factura ingresa (interfaz contable) y se procesa se afecta el costo contra un pasivo (CXP).

Actualmente Capital Salud está llevando la liberación de la reserva técnica a otros ingresos desde la provisión e ingresando dicha facturación radicada nuevamente al costo médico a través de una cuenta por pagar.

Por lo anterior, una vez el área de planeación encargada del cálculo de la reserva técnica realice liberación de la reserva ya que pasa de una obligación conocida no liquidada a una obligación conocida liquidada, no debe contabilizarse debido a que este costo ya se encontraba registrado, lo que se genera es una liberación de la provisión y un aumento en las cuentas por pagar, por ende no se afectaría la cuenta de otros ingresos. (...)

2. Reversión provisión radicación costo médico

Al realizar el análisis de los rubros que componen la reserva técnica se identificó que la provisión de radicación del costo médico enviada por cuentas médicas mensualmente, ya está incluida en la provisión de reservas técnicas calculada por planeación. Para el cierre de junio 2019, se reversa el 100% de esta provisión y no se vuelve a contabilizar este cálculo por las razones antes mencionadas.

3. Reclasificación información que se lleva a la cuenta 561390 (Costo Administrativo) y 52 (Gastos de ventas) a la cuenta del gasto 51 (Gastos de Administración)

Respecto de los gastos fijos que participan directamente en el proceso misional registrados en el código contable 561390-Otros gastos por la Administración de la Seguridad Social, me permito solicitar concepto en cuanto a cuál es el reconocimiento correcto bajo norma internacional en aplicación de la Resolución 414 de 2014 teniendo en cuenta la metodología aplicada para el cálculo del indicador “Cumplimiento Gasto Administrativo”

Es preciso mencionar que el porcentaje de los gastos administrativos frente al ingreso por UPC se mantienen por debajo del 8% para el RS y hasta el 10% para el RC, en cumplimiento de lo establecido en el artículo 23 de la Ley 1438 de 2011.

El gasto por la Administración del Sistema de Seguridad Social en Salud, se compone de los gastos operacionales y adicional se registran gastos fijos de apoyo o administrativos necesarios para que la prestación de servicio de salud se realice con oportunidad, por lo que no es preciso que la SNS indique que “el porcentaje del indicador se encuentra subestimado”. (...)

La EPS-S registra en la cuenta contable 561390-Otros Gastos por la Administración de la Seguridad Social, como los servicios prestados por el “Call Center” (programación de citas, atención al usuario) y la realización de la auditoría de facturas (distinta de funciones de auditoría interna), entre otros, se pueden catalogar como costos indirectos, siempre que sea evidente su relación con la prestación del servicio, lo anterior teniendo en cuenta el concepto 464 manejo Costos Indirectos del 1 de junio de 2016, Entidad de origen Consejo Técnico de la Contaduría Pública.

En consecuencia, la EPS-S frente al indicador mencionado, debería incluir estos gastos en el cálculo pero a la fecha no lo incluye lo que hace que este indicador refleje un porcentaje menor que el realmente ejecutado.

Se realizó verificación de los gastos cargados en la cuenta 561390 (Costo Administrativo) y 52 (Gastos de ventas) en el mes de mayo de 2019 con el fin de comenzar a partir de junio de 2019 a llevarlos a la cuenta 51 (Gastos Administrativo) y así reflejar en los estados financieros y los indicadores el porcentaje que Capital Salud gasta en administración del ingreso operacional, el cual no puede ser mayor del 8%. (...)

Lo anterior quiere decir que si comenzamos a partir de junio a contabilizar los gastos en la cuenta 51, el indicador del gasto administrativo pasaría de un promedio de 2.73 al 4.83

De acuerdo con lo anterior, se solicita concepto frente al manejo contable que se debe dar a estos gastos, indicando si es viable o no registrar todo el gasto administrativo en la cuenta 51.

4. No contabilización del posible recobro

Se realizó análisis por parte de la Dirección Nacional Administrativa y Financiera de las cifras del posible recobro (...) se solicita concepto frente a la viabilidad de no contabilizar el posible recobro a partir del mes de junio y contabilizar este rubro a medida que las cuentas sean radicadas ante el ente. Igualmente evaluar la viabilidad de realizar el deterioro de estos rubros cuando superen los tres años de vigencia.

5. Glosas por conciliar al 100%

Según análisis efectuado por Dirección Nacional Administrativa y Financiera, la glosa se debe llevar al 100%; actualmente se contabiliza al 76%. Con corte a 31 de mayo de 2019 la glosa por conciliar presenta un saldo de \$181.465.751.274, al llevarla al 100%, se realizaría un ajuste por valor de \$57.304.974.087 (24%), el cual afecta un aumento en la cuenta del

costo y en la cuenta del pasivo (Glosas por conciliar). Así, la glosa quedaría por valor de \$238.770.725.361”.

CONSIDERACIONES

1. Consideraciones sobre las reservas técnicas

El Ministerio de Salud y Protección Social emitió el Decreto 780 de 2016, por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Salud y Protección Social, donde establece el cálculo y constitución de las reservas técnicas en los siguientes términos:

“Artículo 2.5.2.2.1.9 Reservas técnicas. Las entidades a que hace referencia el artículo 2.5.2.2.1.2 del presente decreto tienen la obligación de calcular, constituir y mantener actualizadas mensualmente las siguientes reservas técnicas, conforme al artículo 2.5.2.2.1.10 del presente decreto:

1. Reserva para obligaciones pendientes. Tiene como propósito mantener una provisión adecuada para garantizar el pago de la prestación de servicios de salud del Sistema de Seguridad Social en Salud que están a cargo de las entidades a que hace referencia el artículo 2.5.2.2.1.2 del presente decreto.

Esta reserva comprende tanto los servicios de salud ya conocidos por la entidad como los ocurridos pero aún no conocidos, que hagan parte del plan obligatorio de salud y de los planes complementarios, así como las incapacidades por enfermedad general.

1.1 La reserva de obligaciones pendientes y conocidas se debe constituir en el momento en que la entidad se entere por cualquier medio, del hecho generador o potencialmente generador de la obligación.

La Superintendencia Nacional de Salud para efectos de la inspección, vigilancia y control, definirá la clasificación y desagregación de estas reservas.

El monto de la reserva a constituir debe corresponder al valor estimado o facturado de la obligación de acuerdo con la información con la que se cuente para el efecto. Tratándose de la autorización de servicios y sin que por ello se entienda extinguida la obligación, la reserva se podrá liberar en los plazos que defina la Superintendencia Nacional de Salud, con base en el estudio que realice sobre los servicios autorizados y no utilizados.

1.2 La reserva de obligaciones pendientes aún no conocidas, corresponde a la estimación del monto de recursos que debe destinar la entidad para atender obligaciones a su cargo ya causadas pero que la entidad desconoce.

Para la constitución de esta reserva se deben utilizar metodologías que tengan en cuenta el desarrollo de las obligaciones, conocidas como métodos de triángulos. Para el cálculo de esta reserva la entidad deberá contar como mínimo con tres (3) años de información propia y se deberá constituir mensualmente.

Las entidades a que hace referencia el artículo 2.5.2.2.1.2 del presente decreto que inicien operaciones después de su entrada en vigencia, deberán presentar una metodología de cálculo alternativa a utilizar mientras transcurren los tres años señalados, la cual debe ser autorizada por la Superintendencia Nacional de Salud.

2. Otras Reservas. Cuando de los análisis y mediciones realizados se determinen pérdidas probables y cuantificables, se reflejarán en los estados financieros mediante la constitución de la reserva correspondiente. La Superintendencia Nacional de Salud, cuando lo estime conveniente, podrá ordenar la constitución de este tipo de reservas, de acuerdo con la naturaleza de las operaciones y con el objetivo de garantizar la viabilidad financiera y económica.

Parágrafo. El valor que las entidades responsables de pago giren en cumplimiento de lo establecido en el literal d) del artículo 13 de la Ley 1122 de 2007 sobre las facturas presentadas para el cobro por la prestación de servicios de salud, deben ser registrados como menor valor del requerido de la reserva”.

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 414 de 2014 y sus modificaciones, sobre el reconocimiento de las provisiones, indica:

“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”. (Subrayado fuera del texto)

2. Consideraciones sobre la reversión de la provisión por radicación costo médico

Sobre corrección de errores, 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 414 de 2014 y sus modificaciones, 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”.

3. Consideraciones sobre la contabilización de los posibles recobros

El Marco Conceptual que contiene las pautas conceptuales que deben observarse para la preparación y presentación de la información financiera por parte 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, sobre los criterios de reconocimiento de un activo establece:

“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”.

Sobre el reconocimiento de cuentas por cobrar, 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 414 de 2014 y sus modificaciones, indican:

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

Por la medición posterior de las cuentas por cobrar, dichas normas establecen:

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

5. Las cuentas por cobrar serán objeto de estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias. Para el efecto, por lo menos al final del periodo contable, se verificará si existen indicios de deterioro. El deterioro corresponderá al exceso del valor en libros de la cuenta por cobrar con respecto al valor presente de sus flujos de efectivo futuros estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido). Para el efecto, se utilizará, como factor de descuento, a) la tasa de interés efectiva original, es

decir, aquella computada en el momento del reconocimiento inicial, para el caso de las cuentas por cobrar clasificadas al costo amortizado; o b) la tasa de interés de mercado, por ejemplo, la tasa de interés aplicada a instrumentos similares, para el caso de las cuentas por cobrar clasificadas al costo. El deterioro se reconocerá de forma separada, como un menor valor de la cuenta por cobrar, afectando el gasto del periodo.

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”.

CONCLUSIONES

De conformidad a las consideraciones expuestas se da respuesta a las inquietudes planteadas como sigue:

- Contabilización de las reservas técnicas

En el entendido que las reservas técnicas son provisiones para garantizar el pago de las obligaciones que surgen por la prestación de servicios de salud del Sistema de Seguridad Social en Salud que están a cargo de las entidades, según se reglamenta en el Decreto 780 de 2016, el procedimiento contable se realizará como sigue:

De forma mensual, se reconocerá la reserva técnica mediante un débito en la subcuenta 561320-Reservas técnicas por servicios de salud autorizados, 561321-Reservas técnicas por servicios de salud ocurridos no conocidos o 561322-Reservas técnicas por incapacidades, de la cuenta 5613-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, y un crédito en la subcuenta 279021-Reservas técnicas por servicios de salud autorizados, 279022-Reservas técnicas por servicios de salud ocurridos no conocidos o 279023-Reservas técnicas por incapacidades, de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS, por el valor estimado o facturado de la obligación de acuerdo con la información con la que se cuente para el efecto.

Al mes siguiente, los mayores valores de la reserva técnica se reconocerán en igual forma a la indicada en el párrafo anterior. Por el contrario, los menores valores de la reserva se reconocerán mediante un débito en la subcuenta 279021-Reservas técnicas por servicios de salud autorizados, 279022-Reservas técnicas por servicios de salud ocurridos no

conocidos o 279023-Reservas técnicas por incapacidades, de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS, y un crédito en la subcuenta 561320-Reservas técnicas por servicios de salud autorizados, 561321-Reservas técnicas por servicios de salud ocurridos no conocidos o 561322-Reservas técnicas por incapacidades, de la cuenta 5613-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, cuando el ajuste de la provisión se efectúa en el mismo periodo contable, o en la subcuenta 480826-Recuperaciones, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, cuando el ajuste se realice en un periodo contable siguiente a su reconocimiento, y bajo el entendido que originalmente estuvo correctamente calculada la reserva.

Cuando el acreedor presente la factura por la prestación de servicios de salud, la obligación deja de ser probable y pasa a ser cierta, reconocerá la cuenta por pagar contra una disminución del pasivo por provisión mediante un débito en la subcuenta 279021-Reservas técnicas por servicios de salud autorizados, 279022-Reservas técnicas por servicios de salud ocurridos no conocidos o 279023-Reservas técnicas por incapacidades, de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS, y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2481-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD.

Por su parte, cuando se ordene la liberación de la reserva la empresa cancelará el pasivo por provisión mediante un débito en la subcuenta 279021-Reservas técnicas por servicios de salud autorizados, 279022-Reservas técnicas por servicios de salud ocurridos no conocidos o 279023-Reservas técnicas por incapacidades, de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS, y un crédito en la subcuenta 561320-Reservas técnicas por servicios de salud autorizados, 561321-Reservas técnicas por servicios de salud ocurridos no conocidos o 561322-Reservas técnicas por incapacidades, de la cuenta 5613-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, si el gasto por provisión se efectuó en el mismo periodo contable, o en la subcuenta 480826-Recuperaciones, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, cuando el reconocimiento se ha realizado en periodos contables anteriores, y bajo el entendido que originalmente estuvo correctamente calculada la reserva.

- Reversión provisión radicación costo médico

Reconocer una provisión por la radicación del costo médico enviada por cuentas médicas cuando este concepto ya se encuentra incluido en la provisión de las reservas técnicas, tal como se indica en la consulta, es un error en la información financiera, puesto que se estaría sobreestimando el gasto y el pasivo de la Entidad.

Por tal razón, la entidad deberá corregir el error mediante la reversión del pasivo por provisión, debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y acreditando la subcuenta que atañe de la cuenta 3225-RESULTADOS DE

EJERCICIOS ANTERIORES, si el reconocimiento de la provisión se realizó en períodos contables anteriores, o la subcuenta respectiva de la cuenta 5613-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, si la provisión se reconoció en el mismo periodo contable.

La Empresa deberá determinar la incidencia del error identificado ya que, para efectos de presentación, para aquellos catalogados como materiales, se 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, en tanto que, de no tratarse de un hecho material, procede únicamente el registro mencionado, y las respectivas revelaciones en las notas a los estados financieros.

- Reclasificación información que se lleva a la cuenta 561390 (Costo Administrativo) y 52 (Gastos de ventas) a la cuenta del gasto 51 (Gastos de Administración)

Sobre el particular se dio respuesta mediante Concepto CGN N° 20192000029721, del 19 de julio de 2019, dirigido a la doctora Jenny Paola Cortés, coordinadora de contabilidad (E) de Capital Salud EPS SAS, el cual se anexa a este documento.

- Contabilización del posible recobro

Un derecho a favor de la entidad se reconoce dentro de la información financiera cuando se adquiera en desarrollo de sus actividades, sea controlado por la entidad, y del cual se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

En el reconocimiento de los activos en la información financiera no existe la posibilidad de efectuar un registro en el activo de derechos probables, como si se tratará de una provisión, puesto que si no se cumplen los criterios mencionados en el párrafo anterior no dará lugar al reconocimiento del derecho.

Por tanto, si la entidad está efectuando registros contables de derechos que no cumplen los criterios de reconocimiento es un error que deberá corregirse contra el resultado del ejercicio si se ha reconocido en el mismo periodo contable o en resultados de ejercicios anteriores, si el error se efectuó en periodos contables anteriores. Para ello, debitará la subcuenta y cuenta que haya afectado en el activo y acreditará la subcuenta que atañe de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, si el reconocimiento del presunto derecho se realizó en periodos contables anteriores, o la subcuenta y cuenta afectada del ingreso, si se reconoció en el mismo periodo contable.

La empresa deberá determinar la incidencia del error identificado ya que, para efectos de presentación, para aquellos catalogados como materiales, se 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, en tanto que, de no tratarse de un hecho material, procede únicamente el registro mencionado, y las respectivas revelaciones en las notas a los estados financieros.

Por su parte, posterior al reconocimiento de la cuenta por cobrar, la Empresa deberá realizar evaluaciones de indicios de deterioro como mínimo al final del período contable y efectuará estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias, caso en el cual reconocerá un débito en la subcuenta 534710-Administración del sistema de seguridad social en salud, de la cuenta 5347-DETERIORO DE CUENTAS POR COBRAR, y un crédito en la subcuenta 138610-Administración del sistema de seguridad social en salud, de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR).

- Glosas por conciliar al 100%

El tratamiento contable de las glosas de facturación para la EPS se realizará de conformidad a los lineamientos dados en el Concepto CGN N° 20192000028661, del 11 de julio de 2019, dirigido a la doctora Nohora Peñaloza, profesional universitario de la EPS Caja de Previsión Social y Seguridad del Casanare, el cual se anexa a este documento.

CONCEPTO No. 20192300037141 DEL 02-09-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Cuentas por cobrar Ingresos de actividades ordinarias Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Momento en el que se debe efectuar el reconocimiento contable del derecho e ingreso por la prestación del servicio de salud.

Doctora
JORGE IVÁN MARÍN PARIAS
Contralor Municipal con Delegación de Funciones
Contraloría Municipal de Bello
Bello, Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 201950001482-2 del 2019, en la cual se señala:

“(…) La factura de venta 14136 por valor de \$1.308.864.096, a nombre de Alianza Medellín Antioquia EPS SAS, por concepto de: atención a la población subsidiada de Alianza Medellín Antioquia EPS, de acuerdo al procedimiento de la ESE Bellosalud, se procedió a reportar al Ministerio de Protección Social dicha factura con fecha del 07 de diciembre de 2017, mismo que fue radicado el 16 de abril de 2018 en Saviasalud, sin que este valor fuera causado o reconocido contablemente en la ESE a 31 de diciembre de 2017, sino que lo hizo posterior al pago, esta situación está contraviniendo el principio contable de Causación.

Cuando se habla de causación o reconocimiento, necesariamente no significa el ingreso, este término aplica en reconocer la transacción; para la Contaduría General se reconoce un hecho cuando sea Fiable para determinar la fiabilidad en este caso se tuvo en cuenta:

- Que existe un contrato legal entre Bellosalud y Saviasalud, en el cual está estipulado que se facturará un servicio anticipado.
- La factura que se genera como anticipo del servicio es enviada al Ministerio de Hacienda con el objetivo de agilizar el pago a Saviasalud.
- Esta factura en ninguna de sus partes dice que corresponde a una Prefectura o borrador de factura.

- En el mes siguiente que se envía a Saviasalud, no sufre ninguna modificación en sus partes como: fecha, concepto, valor, número de factura.

De acuerdo a lo anterior, la Contraloría Municipal de Bello tomó como referencia las siguientes normas, emitidas por la Contaduría General de la Nación, respecto a: “Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades de gobierno”, en el capítulo IV INGRESOS - 2. Ingresos de transacciones con contraprestación - 2.1.2 Ingresos por prestación de servicios, la cual cita:

1. Se reconocerán como ingresos por prestación de servicios los recursos obtenidos por la entidad en la ejecución de un conjunto de tareas acordadas en un contrato.
2. 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.
3. 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.
4. El resultado de una transacción podrá estimarse con fiabilidad cuando se cumplan los siguientes requisitos:
 - a) el valor de los ingresos puede medirse con fiabilidad
 - b) es probable que la entidad reciba los beneficios económicos o el potencial de servicio, asociados con la transacción.
 - c) el grado de avance en la prestación del servicio, al final del periodo contable, puede medirse con fiabilidad; y
 - d) los costos en los que se haya incurrido para la prestación del servicio y aquellos necesarios para completarla pueden medirse con fiabilidad.

De acuerdo a lo anterior, nuestra posición es que la factura se debe reconocer en el mes en que fue expedida, ya que como se menciono anteriormente, esta factura se cancela en su totalidad y no presenta ninguna variación en el número de factura ni en su valor.

Siendo la Contaduría General de la Nación, la entidad del Sector Público creada para determinar las políticas, principios y normas sobre la contabilidad que deben regir en el país para todo el sector público, nos permitimos solicitarle, muy comedidamente que luego de analizar la situación narrada, nos brinde su concepto o las instrucciones necesarias que nos permitan esclarecer si la entidad ESE BELLOSALUD debe reconocer la factura en la fecha en

que fue expedida, o cuando realizan el pago por parte de Alianza Medellín Antioquia ESP SAS, que es en el mes siguiente.”

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.

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

(...)

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

(...)

6.1.4 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 las siguientes cuentas contables, así:

“1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD

DESCRIPCIÓN

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

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.

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.

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.

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.

” (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.

(...)

4. SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE

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

(...)

4.1. 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)

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.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIÓN

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

Con el nuevo Marco Normativo y para todos los efectos contables, debe prevalecer el principio de esencia sobre la forma, donde las transacciones y los hechos económicos se deben reconocer atendiendo su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos, razón por la cual, la facturación no puede constituirse como el parámetro único a considerar para realizar la medición del derecho y el ingreso por la prestación del servicio de salud.

Por otra parte y conforme al principio de devengo, el servicio de salud debe ser reconocido cuando 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, siempre que los ingresos por la prestación del servicio puedan estimarse con fiabilidad, considerando el grado de avance al final del periodo contable, por expresa disposición de la norma de Ingresos de actividades ordinarias.

Bajo este contexto, si en el mes de diciembre se configuran las condiciones que le permiten a la entidad esperar un flujo de efectivo, desde ese momento debió registrar 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. Alternamente, debió reconocer los costos asociados a la prestación del servicio, mediante un débito en la subcuenta que corresponda 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.

Con posterioridad, el registro del pago debió afectar 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. 20192000057671 DEL 09-10-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público
	TEMAS	Cuentas por cobrar
	SUBTEMAS	Reconocimiento de los depósitos realizados por deudores.

Doctora
YIDNEY ISABEL GARCÍA RODRÍGUEZ
Gerente
E.S.E. Subred Integrada de Servicios de Salud Norte
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550003106-2, del día 04 de septiembre de 2019, en la cual solicita se indique el tratamiento contable de anticipos que son recibidos por parte de la E.S.E. Subred Integrada de Servicios de Salud Norte, conforme a la siguiente situación:

“... Atendiendo la recomendación dada por la Revisoría Fiscal a los Estados Financieros con corte a 30 de junio de 2019, respecto al manejo contable que se viene aplicando por concepto de Ingresos recibidos por anticipado (código contable 2901-2910) me permito solicitar aclaración referente a la dinámica contable, con base en los siguientes anunciados

1. En la actualidad la transacción contable que origina la afectación en esta cuenta contable del pasivo (2901-2910) se hace al momento de registrar una consignación bancaria previa identificación del deudor, el cual ha realizado un depósito bancario producto de una prestación de servicios.

Se realiza el siguiente asiento contable:

Código Contable	Detalle Cuenta Contable	Débito	Crédito
1110	DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS	X	
2910	INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO		X

2. Posteriormente cuando existe el soporte idóneo para identificar que factura fue cancelada, por parte del deudor, el pago se legaliza debitando esta cuenta contable (2901-2910), acreditando la cuenta por cobrar (1319).

Se realiza el siguiente asiento contable:

Código Contable	Detalle Cuenta Contable	Débito	Crédito
1319	CUENTAS POR COBRAR PRESTACION DE SERV. SALUD		X
2910	INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO	X	

La Revisoría Fiscal presenta la observación argumentando que estos movimientos contables no son procedentes teniendo en cuenta las NIIF respecto al concepto de Pasivo, debido a que estos recursos no corresponden a Ingresos Recibidos por Anticipado incidiendo en una subestimación del pasivo. Recomienda realizar el siguiente asiento contable:

Código Contable	Detalle Cuenta Contable	Débito	Crédito
1110	DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS	X	
131980	GIRO DIRECTO PARA ABONO EN CUENTAS POR COBRAR SECTOR SALUD		X

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.

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. (...)

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. (...)

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

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexas a la Resolución N° 414 de 2014 y modificadas por la Resolución N° 607 de 2016, señalan:

"CAPÍTULO I. ACTIVOS

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

CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones expuestas, los pagos o abonos recibidos a través de consignación bancaria previa identificación del deudor, se deben aplicar directamente a la cuenta por cobrar por la cual se reciben los recursos, es decir, debitar la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110 - DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditar la subcuenta correspondiente al servicio prestado de la cuenta 1319 - PRESTACIÓN DEL SERVICIO DE SALUD. Para poder llevar a cabo este registro, la entidad deberá implementar los procedimientos necesarios que le permitan efectuar oportunamente el reconocimiento del importe de los servicios prestados, así ello implique efectuar ajustes con ocasión de la expedición de la factura definitiva.

Ahora bien, en aquellos casos donde se presenten circunstancias extraordinarias que no permitan la plena identificación y registro del recaudo contra la cuenta por cobrar específica, la entidad registrará al momento de presentarse el depósito por parte del tercero, debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110 - DEPÓSITOS EN

INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 131980 - Giro directo para abono a la cartera sector salud (CR), de la cuenta 1319 - PRESTACIÓN DEL SERVICIO DE SALUD. Una vez se identifique la cuenta por cobrar a la cual corresponden los recursos abonados, se aplicará al derecho que corresponda, para lo cual debitará la subcuenta 131980 - Giro directo para abono a la cartera sector salud (CR), de la cuenta 1319 - PRESTACIÓN DEL SERVICIO DE SALUD y acreditará la subcuenta que corresponda al servicio prestado de la cuenta 1319 - PRESTACIÓN DEL SERVICIO DE SALUD.

CONCEPTO No. 20192000061101 DEL 29-10-2019

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Deudores Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento de recursos empleados en la reconstrucción de planta de tratamiento, cuando se ordena por medio de sentencia que estos deben ser concurridos por diferentes entidades.

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Cuentas por cobrar Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento de recursos empleados en la reconstrucción de planta de tratamiento, cuando se ordena por medio de sentencia que estos deben ser concurridos por diferentes entidades, en periodos anteriores.

Doctora

YAHAIRA INDIRA DE JESÚS DÍAZ QUESADA

Representante Legal

Empresa de Servicios Públicos Domiciliarios de Acueducto y Alcantarillado de Yopal

Yopal, Casanare

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550003271-2, del día 17 de septiembre de 2019, en la cual señala:

“1°.- La EMPRESA DE ACUEDUCTO, ALCANTARILLADO Y ASEO DE YOPAL, en adelante EAAAY, es una Empresa Industrial y Comercial de Estado del orden municipal, creada mediante el Decreto 026 del 10 de junio de 1997, expedido por el alcalde de Yopal, con el objeto de prestar los servicios de acueducto y alcantarillado, bajo la configuración jurídica de una Empresa de Servicios Públicos Domiciliarios, cuyo objeto social fue ampliado por el Acuerdo 09 de junio de 2010, adicionándole el Servicio de Aseo.

2°.- En fecha 2 de mayo de 2011 se presentó un fenómeno natural que derrumbo totalmente la Planta de Tratamiento de Agua Potable (PTAP) La Tablona que procesaba el

líquido que consumían los Yopaleños, situación que generó una emergencia sanitaria que obligó a que la EAAAY afrontara la contingencia con sus propios recursos.

3°.- Ante la catástrofe natural, un ciudadano interpuso una Acción Popular ante el Tribunal Administrativo de Casanare con radicación No. 85-001-2331-001-2011-0210-0000, el cual fue fallado mediante sentencia del 28 de junio de 2012 ordenando que todos los gastos que demandara la emergencia fueses (sic) cubiertos de la siguiente forma: la EAAAY el 5%, el Municipio de Yopal con un 20%, la Gobernación de Casanare con un 35% y La Nación, a través del Fondo de Adaptación en un 40%.

4°.- La EAAAY, la Gobernación de Casanare y la Alcaldía de Yopal realizaron inversiones para contrarrestar la emergencia, cuyos recursos fueron presentados al Fondo de Adaptación para su reconocimiento, los cuales fueron revisados y reconocidos parcialmente, de la siguiente forma:

(i) La EAAAY invirtió \$3.403.068.491,00, de los cuales le fueron reconocidos por el Fondo la suma de \$3.223.630.536,00;

(ii) El departamento realizó inversiones por valor de \$4.909.856.867,50, de los cuales le fueron reconocidos por el Fondo \$4.111.536.491,00, y,

(iii) El municipio invirtió \$1.278.439.430,00, de los cuales le fueron reconocidos por el Fondo \$1.061.284.247,00.

5°.- Por el periodo gravable de 2014 la EAAAY presentó la declaración de renta y complementarios en fecha 28 de abril de 2015, recibida en la DIAN con radicación No. 91000291276104 y formulario No. 1110603041629. y en la cual se liquidó una pérdida líquida de \$1.263.423.000. y un saldo a favor de \$644.158.000, fruto del que traía del año 2013 (\$201.714.000) y las auto retenciones practicadas (\$442.444.000).

6°.- En fecha 28 de septiembre de 2018 la Dirección Seccional de la DIAN Yopal expidió el Requerimiento Especial Renta Sociedades No. 442382018000020 del 28 de septiembre de 2018, notificado el 02-de octubre de 2018, por el cual propuso que, con base en la sentencia de fecha 28 de junio de 2012, de la suma de \$3.223630.536 que la EAAAY había declarado como costos propios solo le aceptaba \$419.822.536, correspondiente al 5% de los mismos, procediendo a rechazar \$2.803.808.000, con el argumento de que los mismos, por corresponder al 95% del valor total de los costos, debían ser cancelados por las demás entidades, motivo por el cual. Dichos recursos debían ser declarados por la EAAAY como cuentas por cobrar a 31-12-2014.

7°.- En fecha 02 de enero de 2019 se presentó corrección a la Declaración del impuesto sobre la Renta y Complementarios del periodo 2014, recibida con formulario No.

1110606624081 y radicación No. 91000591457321 del 02 de enero de 2019, en la en la cual se disminuyó la pérdida líquida de \$1.263.423.000, a \$981.400.000, generando un saldo a favor de \$644.158.000, fruto del que traía del año 2013 (\$201.714.000) y las auto retenciones practicadas (\$442.444.000).

8°- Ante la respuesta al requerimiento no aceptando esta propuesta de reclasificación, la DIAN Seccional de Yopal, en fecha 13 de junio de 2019, expidió la Liquidación Oficial de Revisión N° 4424112019000015 del 7 de junio de 2019, notificada el 13 de junio de 2019, en cuyo texto confirmó que los gastos cancelados debían reclasificarse de costos a cuentas por cobrar a las demás entidades cobijadas en la sentencia.

SOLICITUD DE CONSULTA.

Con base en los hechos enunciados solicito me absuelvan los siguientes interrogantes:

1) ¿Cómo es el procedimiento para contabilizar y reconocer los ingresos que por mandato judicial la empresa de Acueducto, Alcantarillado y Aseo de Yopal recibió para atender la contingencia por la destrucción de la Planta de Tratamiento de Agua Potable (PTAP)?

La consulta está basada en el numeral 3 de los hechos mencionados, en donde el Tribunal Administrativo de Casanare emite sentencia de fecha 28 de junio de 2012, ordenando que todos los gastos que demandara la emergencia fuesen cubiertos de la siguiente forma: la EAAAY el 5%, el Municipio de Yopal con un 20%, la Gobernación de Casanare con un 35% y La Nación, a través del Fondo de Adaptación, en un 40%.

2) ¿Es susceptible de incremento patrimonial los ingresos recibidos, o por recibir, dado que los valores que eventualmente ingresarían a la entidad son para asumir una contingencia producto de un desastre natural?

Lo anterior con base en el numeral 2 de los hechos enunciados, en donde el derrumbe de la Planta de Tratamiento de Agua Potable (PTAP) de Yopal, la cual procesaba el líquido que consumían los Yopaleños, situación que generó una emergencia sanitaria que obligó a que la EAAAY afrontara la contingencia con sus propios recursos.

3) ¿Cómo debe contabilizar la EAAAY los gastos incurridos con ocasión a la contingencia sufrida producto de un caso fortuito, como lo fue el derrumbe total de la Planta de Tratamiento de Agua Potable (PTAP)?

Esta pregunta se hace, por cuanto las inversiones iniciales fueron costeadas totalmente por la EAAAY, hasta que por sentencia judicial se decretó que fueron cubiertos adicionalmente por las otras entidades en los porcentajes enunciados.”

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

CONSIDERACIONES

Régimen de Contabilidad Pública Precedente

El Plan General de Contabilidad Pública contenido en el Libro I del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), establece lo siguiente:

“7. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA

100. Las características cualitativas de la información contable pública constituyen los atributos y restricciones esenciales que identifican la información provista por el SNCP y que permiten diferenciarla de otro tipo de información.

101. Las características cualitativas de la información contable tienen por objeto cumplir y validar los propósitos del SNCP y garantizar la satisfacción equilibrada de los objetivos de los distintos usuarios. Se interrelacionan en conjunto y aseguran la calidad de la información. (...)

109. Materialidad. La información revelada en los estados, informes y reportes contables debe contener los aspectos importantes de la entidad contable pública, de tal manera que se ajuste significativamente a la verdad, y por tanto sea relevante y confiable para tomar decisiones o hacer las evaluaciones que se requieran, de acuerdo con los objetivos de la información contable. La materialidad depende de la naturaleza de los hechos o la magnitud de las partidas, revelados o no revelados.

8. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

114. Los Principios de contabilidad pública constituyen pautas básicas o macrorreglas que dirigen el proceso para la generación de información en función de los propósitos del SNCP y de los objetivos de la información contable pública, sustentando el desarrollo de las normas técnicas, el manual de procedimientos y la doctrina contable Pública. Los Principios de Contabilidad Pública son: Gestión continuada, Registro, Devengo o Causación, Asociación, Medición, Prudencia, Período contable, Revelación, No compensación y Hechos posteriores al cierre. (...)

117. Devengo o Causación. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período. (...)

119. Medición. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en función de los eventos y transacciones que los originan, empleando técnicas cuantitativas o cualitativas. Los hechos susceptibles de ser cuantificados monetariamente se valuarán al costo histórico y serán objeto de actualización, sin perjuicio de aplicar criterios técnicos alternativos que se requieran en la actualización y revelación. La cuantificación en términos monetarios debe hacerse utilizando como unidad de medida el peso que es la moneda nacional de curso forzoso, poder liberatorio ilimitado, y sin subdivisiones en centavos. Para los hechos que no sean susceptibles de ser cuantificados monetariamente se aplicará lo reglamentado por las normas técnicas.

120. Prudencia. En relación con los ingresos, deben contabilizarse únicamente los realizados durante el período contable y no los potenciales o sometidos a condición alguna. Con referencia a los gastos deben contabilizarse no sólo en los que se incurre durante el período contable, sino también los potenciales, desde cuando se tenga conocimiento, es decir, los que supongan riesgos previsibles o pérdidas eventuales, cuyo origen se presente en el período actual o en períodos anteriores. Cuando existan diferentes posibilidades para reconocer y revelar de manera confiable un hecho, se debe optar por la alternativa que tenga menos probabilidades de sobreestimar los activos y los ingresos, o de subestimar los pasivos y los gastos. En notas a los estados, informes y reportes contables, se justificará la decisión tomada y se cuantificarán los procedimientos alternativos, con el posible impacto financiero, económico, social y ambiental en los mismos (...)

9. NORMAS TÉCNICAS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

9.1 NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LAS ETAPAS DE RECONOCIMIENTO Y REVELACIÓN DE LOS HECHOS FINANCIEROS, ECONÓMICOS, SOCIALES Y AMBIENTALES (...)

9.1.1 Normas técnicas relativas a los activos

141. Noción. Los activos son recursos tangibles e intangibles de la entidad contable pública obtenidos como consecuencia de hechos pasados, y de los cuales se espera que fluyan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, a la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Estos recursos, tangibles e intangibles, se originan en las disposiciones legales, en los negocios jurídicos y en los actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de la entidad contable pública. Desde el punto de vista económico, los activos surgen como consecuencia de transacciones que implican el incremento de los pasivos, el patrimonio o la realización de ingresos. También constituyen activos los bienes públicos que están bajo la responsabilidad de las entidades contables públicas pertenecientes al gobierno general. (...)

9.1.1.3 Deudores

152. Noción. Los deudores representan los derechos de cobro de la entidad contable pública originados en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Hacen parte de este concepto los derechos por la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, los préstamos concedidos, los valores conexos a la liquidación de rentas por cobrar, los intereses, sanciones, multas y demás derechos por operaciones diferentes a los ingresos tributarios, entre otros.

153. Estos derechos deben reconocerse por su importe original o por el valor convenido, el cual es susceptible de actualización de conformidad con las disposiciones legales vigentes, o con los términos contractuales pactados.

154. Como resultado del grado de incobrabilidad originado en factores tales como antigüedad e incumplimiento, debe provisionarse el valor de los derechos que se estimen incobrables y ajustarse permanentemente de acuerdo con su evolución. El cálculo de la provisión debe corresponder a una evaluación técnica que permita determinar la contingencia de pérdida o riesgo por la eventual insolvencia del deudor, además de los aspectos legales que originan el derecho, y deberá efectuarse por lo menos al cierre del período contable. (...)

157. Los deudores se revelan de acuerdo con su origen en: derechos derivados de las actividades de comercialización de bienes y de la prestación de servicios, de financiación, de seguridad social, de transferencias y demás ingresos no tributarios, entre otros; y en deudores de difícil recaudo, de acuerdo con el riesgo de insolvencia del deudor. El valor de las provisiones constituidas se presenta como un menor valor de los deudores, debiendo revelarse los métodos y criterios utilizados para su estimación en notas a los estados, informes y reportes contables. (...)

9.1.4.1 Ingresos

264. Noción. Los ingresos son los flujos de entrada de recursos generados por la entidad contable pública, susceptibles de incrementar el patrimonio público durante el periodo contable, bien sea por aumento de activos o por disminución de pasivos, expresados en forma cuantitativa y que reflejan el desarrollo de la actividad ordinaria y los ingresos de carácter extraordinario.

265. El reconocimiento de los ingresos debe hacerse en cumplimiento del principio de Devengo o Causación, con base en las normas que los imponen, las declaraciones tributarias, la liquidación de pago de los aportes parafiscales, o el desarrollo de actividades de comercialización de bienes y prestación de servicios. Para el caso de los ingresos

tributarios y no tributarios, las liquidaciones oficiales y los actos administrativos, respectivamente, se reconocen una vez hayan quedado en firme. (...)

281. Los otros ingresos comprenden flujos de entrada de recursos generados por la entidad contable pública, no considerados expresamente en las anteriores clasificaciones. Incluye también los ingresos por partidas de carácter extraordinario.

9.1.4.2 Gastos

282. Noción. Los gastos son flujos de salida de recursos de la entidad contable pública, susceptibles de reducir el patrimonio público durante el período contable, bien sea por disminución de activos o por aumento de pasivos, expresados en forma cuantitativa. Los gastos son requeridos para el desarrollo de la actividad ordinaria, e incluye los originados por situaciones de carácter extraordinario.

283. El reconocimiento de los gastos debe hacerse con sujeción a los principios de devengo o causación y medición, de modo que refleje sistemáticamente la situación de la entidad contable pública en el período contable. Tratándose de los gastos estimados, estos deben reconocerse con base en el principio de prudencia y estar soportados en criterios técnicos que permitan su medición confiable. El reconocimiento de las operaciones interinstitucionales debe efectuarse por el valor entregado tratándose de fondos y, en el caso de las operaciones de enlace y las operaciones sin flujo de efectivo, por el valor de la operación que las genere. (...)" (Subrayado fuera de texto)

Por su parte el Título I, del Manual de Procedimientos del RCP, indica:

“4810 - EXTRAORDINARIOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los ingresos que surgen de transacciones y hechos que son claramente distintos de las actividades ordinarias, que no se espera que sean frecuentes y que están fuera del control de la entidad contable pública.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de fondo, bien o derecho, objeto de la transacción. (...)" (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. Para ser una representación fiel, una descripción debe ser completa, neutral y estar libre de error. (...)

6.1.1 Activos

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

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo. 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. (...)

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. (...)

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.” (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 (...)

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. (...)

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. (...)

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)

Por otro lado, el Instructivo N° 002 de 2014 de la CGN, indica:

“El presente instructivo tendrá aplicación, por una sola vez, para el periodo de transición y el primer periodo de aplicación. (...)”

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

El estado de situación financiera de apertura es aquel en el que por primera vez, se miden los activos, pasivos y patrimonio de acuerdo con los criterios del nuevo Marco Normativo. Este estado se elaborará con corte al 1 de enero del 2015, año en que inicia el periodo de transición, a fin de obtener información financiera que pueda ser utilizada con propósitos comparativos en los primeros estados financieros del periodo de aplicación; por ello, no tendrá efectos legales.

En los siguientes numerales, se describen las principales actividades que realizará la empresa para la elaboración del estado de situación financiera de apertura según el nuevo Marco Normativo aplicable a las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público. Estas actividades pueden llevar a la empresa a incorporar, dar de baja, reclasificar o medir, de una manera distinta, elementos que, a 31 de diciembre de 2014, no se hayan reconocido o se hayan reconocido como activos, pasivos o patrimonio. En el presente Instructivo, no se pretende establecer una lista exhaustiva de actividades; por ello, cada empresa podrá ajustarlas dependiendo de las particularidades de la organización; no obstante, deberá garantizar que los elementos del estado de situación financiera de apertura cumplan con los criterios de reconocimiento, medición, presentación y revelación establecidos en el Marco Normativo y en el presente Instructivo. (...)

1.1.2 Cuentas por cobrar

De acuerdo con el nuevo marco normativo, las cuentas por cobrar son derechos adquiridos por la empresa en desarrollo de sus actividades ordinarias, de las cuales se espera, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

Las cuentas por cobrar se clasificarán en las categorías de costo o costo amortizado, conforme a los plazos de pago concedidos. Para el efecto, la empresa establecerá cual es el plazo de pago normal del negocio, es decir, la política de crédito que aplica a los clientes atendiendo las condiciones generales del negocio y del sector.

Para efectos de la transición, téngase en cuenta que, a 31 de diciembre de 2014, estas cuentas pueden corresponder al grupo deudores, exceptuando los préstamos por cobrar.

1.1.2.1. Cuentas por cobrar clasificadas al costo

Las cuentas por cobrar clasificadas al costo corresponden a los derechos para los que la empresa concede plazos de pago normales del negocio. (...)

b) Medir estas cuentas por cobrar por el saldo a 31 de diciembre de 2014. (...)

1.1.2.2 Cuentas por cobrar clasificadas al costo amortizado

Las cuentas por cobrar clasificadas al costo amortizado corresponden a los derechos para los que la empresa pacta plazos de pago superiores a los normales del negocio y del sector. (...)

b) Medir estas cuentas por cobrar por el valor presente de los flujos futuros de la cuenta por cobrar descontados a la tasa de interés efectiva a la tasa de mercado en la fecha de la transición... La diferencia entre este valor y el saldo de la cuenta por cobrar a 31 de diciembre de 2014 afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. (...)" (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, la empresa debió realizar el reconocimiento de estos hechos en el momento en el cual estos ocurrieron bajo el Régimen de Contabilidad Pública Precedente, de la siguiente manera:

Los gastos incurridos en la reconstrucción de la planta de tratamiento durante la contingencia y previo a tener conocimiento de la sentencia proferida en virtud de una demanda interpuesta por un tercero, debieron reconocerse mediante el débito de las subcuentas y cuentas del grupo 5-GASTOS, de acuerdo con la naturaleza correspondiente, y acreditando las subcuentas y cuentas de los grupos 11-EFECTIVO o 24-CUENTAS POR PAGAR, según correspondiera, por los valores incurridos.

Una vez proferida la sentencia por parte del Tribunal Administrativo del Casanare, la cual señalaba las entidades y porcentajes a concurrir para la reconstrucción de la planta de tratamiento, es decir, la EAAAY el 5%, Municipio de Yopal el 20%, Gobernación de Casanare el 35% y Nación, a través del Fondo de Adaptación, el 40%, la empresa debió efectuar la reclasificación de los gastos incurridos y reconocidos a la fecha, y a su vez reconocer las cuentas por cobrar a cada una de las entidades en los porcentajes correspondientes. Para ello, debitaría las subcuentas y cuentas del grupo 14-DEUDORES por cada una de las entidades, y acreditaría, en el caso de los gastos de periodos anteriores la subcuenta 481008-Recuperaciones, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS, y para los gastos del periodo acreditaría las cuentas correspondientes del grupo contable 5-GASTOS.

Posteriormente, todos los gastos que se incurrieran se reconocerían debitando las subcuentas y cuentas del grupo 14-DEUDORES, por el 95% correspondiente a las diferentes entidades, el 5% restante afectaría las subcuentas y cuentas correspondientes del grupo contable 5-GASTOS, y acreditaría las subcuentas y cuentas de los grupos 11-EFECTIVO o 24-CUENTAS POR PAGAR.

Si la empresa no realizó los anteriores registros, en la elaboración del ESFA al 1 de enero de 2015 conforme a lo señalado en el Instructivo 002 de 2014, podía realizar el reconocimiento de las cuentas por cobrar que aún no había incluido en sus estados financieros. Para ello, debía medir conforme a los nuevos criterios las cuentas por cobrar a las entidades obligadas a concurrir conforme a la sentencia, y reconocerlas debitando las subcuentas y cuentas del grupo 13-CUENTAS POR COBRAR, y acreditando la subcuenta 326803-Cuentas por cobrar, de la cuenta 3268-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN.

De no haberse observado los anteriores lineamientos, la empresa se encuentra frente a un error de periodos anteriores, toda vez que hizo una mala interpretación y aplicación de los criterios señalados en el Marco Normativo anexo a la Resolución N°414 de 2014 y sus modificaciones, ello a efecto de corregir las omisiones en la incorporación de las partidas al momento de generar el ESFA bajo los criterios establecidos en ese marco normativo. Para ello, la empresa 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, el Marco Normativo señala que la empresa 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.

Ahora bien, en relación con las preguntas planteada en su consulta, los registros contables que debía realizar la empresa son los señalados en los párrafos anteriores, toda vez que estos recursos correspondían a cuentas por cobrar a las entidades obligadas a concurrir mediante la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo del Casanare, y estos no debieron afectar el patrimonio de la empresa puesto que no correspondían a ingresos susceptibles de incrementar el patrimonio, sino que concernían a recursos para pagos a nombre de terceros.

Pero sí la empresa en la elaboración del ESFA no había reconocido las cuentas por cobrar o a la fecha no ha efectuado este reconocimiento, estos recursos si afectarán el patrimonio de la empresa, pero será por corresponder a la corrección de un error de periodos anteriores.

CONCEPTO No. 20192000063481 DEL 15-11-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Cuentas por cobrar Gastos Patrimonio Cuentas por pagar
	SUBTEMAS	Inviabilidad de efectuar reclasificaciones del valor de la facturación glosada, para reconocerlas en subcuentas diferentes, así como de efectuar y reconocer estimaciones sobre el valor de las mismas. Reconocimiento de glosas sobre la facturación a cargo de la Secretaría de Salud del Departamento por servicios de salud NO PBS. Registro contable de devolución de recursos al FOSYGA reconocidos como ingresos en periodos anteriores por concepto de recobros.

Doctora

MARTHA NELLY CEBALLOS MEJIA

Jefe de Contabilidad y Presupuesto

Alianza Medellín Antioquia EPS SAS - Savia Salud

Medellín

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550003563-2, del día 10 de octubre de 2019, en la cual consulta sobre el reconocimiento de glosas en cuenta deudora y reclasificación de diferentes saldos en la contabilidad, en los siguientes términos:

“Antioquia EPS S.A.S, con marco normativo en la Resolución 414 de 20014.

(...) solicito orientación para realizar la reclasificación de partidas que se encuentran reconocidas en la contabilidad de Alianza Medellín Antioquia EPS S.A.S - Savia Salud y que, por su condición particular, consideramos que deben tener un tratamiento diferente, a saber:

Glosas en estado de no acuerdo y pendientes por conciliar: Actualmente existen glosas que no han sido descontadas del saldo de las cuentas por cobrar radicadas en la Secretaría de

Salud del Departamento de Antioquia, por servicios de salud NO PBS (Recobros Tutelas y CTC) los cuales deberían reposar en una cuenta por cobrar diferente, mientras se concilian las partidas glosadas.

También se tienen cuentas por cobrar por facturas radicadas y en proceso de auditoría por parte del ente territorial, las cuales generalmente terminan glosadas en un 20% y dicha estimación no se encuentra reconocida en la contabilidad y máxime cuando en el Decreto 1683 de septiembre 13 de 2019 en su Artículo 1. Numeral 2. Inversiones computables. El portafolio computable como inversión de las reservas técnicas debe corresponder a: (...), literal e) “El Valor de las cuentas radicadas por concepto de servicios y tecnologías en salud no financiadas con recursos de la Unidad de Pago por Capitación- UPC, entre el 1° de enero de 2018 y el 31 de diciembre de 2019, cuyo resultado definitivo del proceso de verificación y control, no se tenga o no se hubiese notificado, siempre que no estén siendo utilizadas como garantía de otras obligaciones (...)” Así mismo el numeral 3. Requisitos, literal h) “el valor a que se refiere el literal e) del numeral 2 de este artículo, será computado como respaldo de las reservas técnicas hasta por el monto que resulte de tomar el valor total de las cuentas radicadas, descontando el giro previo realizado sobre las mismas y el porcentaje promedio de la glosa de la respectiva EPS, correspondiente a los doce (12) últimos periodos con resultado del proceso de verificación y control. Los demás conceptos deberán ser certificados por la ADRES o por la entidad territorial, sin que el monto allí contenido constituya un certificado de deuda”.

Adicional a lo anterior le solicito me indique a qué cuenta del patrimonio se debe reclasificar el impacto por la transición al nuevo marco de regulación, toda vez que el Consolidador de Hacienda e Información Pública — CHIP no tiene código contable para este concepto. Y en qué cuenta se debe reconocer una partida que en un período anterior constituyó un ingreso por concepto de recobro al FOSYGA y hoy la Unión Temporal FOSYGA, está solicitando la devolución del mismo, mediante cuenta de cobro a cargo de Alianza Medellín Antioquia EPS SAS.

Con el objetivo de obtener mayor información sobre el último punto de la consulta relacionado con la pregunta sobre la cuenta para reconocer la devolución de recursos a LA Unión Temporal FOSYGA, mediante correo electrónico se solicitó ampliar la información sobre la naturaleza del ingreso reconocido en periodos anteriores y se obtuvo la siguiente respuesta:

El Concepto de recobros realizado al FOSYGA se generaba por concepto de Tutelas que en su momento fueron asumidas por la EPS y cobradas al FOSYGA. Este recobro se reconoció en la contabilidad mediante un débito en la cuenta 132215-Cuentas por cobrar NO POS, de la cuenta 1322-ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, con crédito a la subcuenta 431190-Otras cuentas por cobrar (Recobros tuteladas MIPRES) de la

cuenta 4311- ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD. En un periodo posterior al reconocimiento, la Unión Temporal FOSYGA la Unión Temporal FOSYGA solicitó la devolución de dichos recursos.

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

CONSIDERACIONES

Los literales e) y h), numeral 2 del artículo 1, del Decreto 1683 de septiembre 13 de 2019 señalan:

(...)

e) El valor de las cuentas radicadas por concepto de servicios y tecnologías en salud no financiadas con recursos de la Unidad de Pago por Capitación - UPC, entre el 1 de enero de 2018 y el 31 de diciembre de 2019, cuyo resultado definitivo del proceso de verificación y control, no se tenga o no se hubiese notificado, siempre que no estén siendo utilizadas como garantía de otras obligaciones. Estas cuentas solo podrán ser computadas como respaldo de las reservas técnicas hasta que se haya notificado el resultado definitivo del proceso de verificación y control, cuando este sea negativo, o, hasta el momento del pago cuando el resultado sea positivo.

(...)

h) El valor a que se refiere el literal e) del numeral 2 de este artículo, será computado como respaldo de las reservas técnicas hasta por el monto que resulte de tomar el valor total de las cuentas radicadas, descontando el giro previo realizado sobre las mismas y el porcentaje promedio de la glosa de la respectiva EPS, correspondiente a los doce (12) últimos periodos con resultado del proceso de verificación y control. Los anteriores conceptos deberán ser certificados por la ADRES o por la entidad territorial, sin que el monto allí contenido constituya un certificado de deuda;"

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:

“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. (Subrayado fuera de 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.

(...)

2.5. 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.” (subrayado fuera del texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC), incorporado mediante la Resolución N° 139 de 2015 y sus modificaciones, incluye dentro de la descripción de la cuenta 1322-ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, así:

“DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos causados por concepto de ingresos obtenidos en la organización y garantía de la prestación de los servicios de salud que se incluyen en el Plan

de Beneficios en Salud (PBS) y en los servicios no incluidos en el Plan de Beneficios en Salud (No PBS) de los regímenes contributivo y subsidiado. Esta cuenta es de uso exclusivo de las Empresas Promotoras de Salud (EPS) y Entidades Obligadas a Compensar (EOC).

Las subcuentas con denominación "pendiente de radicar" se afectarán con el derecho de cobro por la prestación de servicios de salud y, una vez se radique la cuenta por cobrar, procederá la reclasificación a las subcuentas con denominación "radicadas" hasta cuando se efectúe el recaudo. Por su parte, la subcuenta Giro previo sobre los recobros NO PBS (Cr) se afectará con los recaudos efectuados por dicho concepto y, una vez se identifique el derecho abonado, se aplicará al mismo según corresponda. DINÁMICA SE DEBITA CON: 1- El valor de los derechos adquiridos por la administración del sistema. SE ACREDITA CON: 1- El valor de los recaudos por los diferentes conceptos. 2- El valor de las cuentas por cobrar que se den de baja.

2) Mediante el artículo 3º de la Resolución 586 de 2018 emitida por la Contaduría General de la Nación, se estableció que "Al 1 de enero de 2019, la empresa reclasificará el saldo que tenía registrado al 31 de diciembre de 2018 en la cuenta 3268-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN a la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES."

CONCLUSIONES

De conformidad las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente:

- Con relación a la solicitud de orientación para reclasificar a una cuenta por cobrar diferente a la cuenta de origen, las partidas correspondientes a facturas que se encuentren glosadas mientras se termina el proceso de conciliación, y sobre el planteamiento de que las facturas radicadas y en proceso de auditoría que generalmente terminan glosadas en un 20% y que dicha estimación no se encuentra reconocida en la contabilidad, se precisa lo siguiente:

Es pertinente señalar que conceptualmente la noción de cuentas por cobrar determinado en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público y las Reserva técnicas de que trata el Decreto 1683 de 2019 corresponde a dos dimensiones diferentes entre sí. Por lo tanto, no se puede pretender ajustar los criterios de reconocimiento, medición y presentación de las cuentas por cobrar en función de los requerimientos que la empresa pueda tener de cara a las reservas técnicas antes mencionadas.

Como consecuencia de ello, la EPO no puede efectuar ninguna reclasificación del valor de las facturas que se encuentren glosadas para separarlas de las demás cuentas, como

tampoco es viable reconocer en la contabilidad estimaciones del valor de las glosas toda vez que este proceder contraviene lo dispuesto en el Marco conceptual y el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, en lo relacionado con las características cualitativas de Relevancia y Representación fiel, así como con los criterios que deben tenerse en cuenta para reconocer, medir, revelar y presentar los hechos económicos en los Estados Financieros de la empresa.

Ahora bien, la EPS podrá hacer una distinción de cuentas por cobrar con glosas en estado de no acuerdo y pendientes por conciliar, a nivel de auxiliares o con la opción equivalente que la plataforma tecnología utilizada le permita.

Por otra parte, con el objetivo de dar cumplimiento a lo dispuesto en el literal e) del artículo 1, numeral 2. Inversiones computables, del Decreto 1683 de 2019, en lo relacionado con la inclusión de las cuentas por cobrar radicadas, para ser computado como respaldo de las reservas técnicas, la Empresa deberá diseñar un procedimiento o metodología de tipo administrativo que le permita calcular y descontar de dichas cuentas por cobrar el porcentaje promedio de la glosa correspondiente a los doce (12) últimos periodos, como lo indica el mencionado Decreto.

También es pertinente aclarar que las EPS deben aplicar el procedimiento que ha señalado la CGN a través de la doctrina contable para el reconocimiento de las glosas, así:

Como las glosas son objeciones a la facturación presentada por las instituciones prestadoras de salud, las cuales generan la no aceptación de una parte de una factura o del total de ella, la facturación a cargo de la Secretaría de Salud por concepto servicios de salud NO PBS (Recobros Tutelas y CTC) enunciadas en la consulta, se reconocerá en la subcuenta que corresponde de la cuenta 1322-ADMINISTRACION DEL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD donde permanecerá registrada hasta tanto culmine el proceso de conciliación y se determine si las glosas son subsanables o no subsanables.

La facturación glosada y declarada como pérdida en el proceso de conciliación, es decir aquellas que no son subsanables se deberán dar de baja del Estado de Situación Financiera por corresponder a una cuenta por cobrar sin probabilidad de recuperación, cuando no se espera a futuro recibir beneficios económicos.

Cuando se presente la glosa no subsanable dentro del periodo contable en que se causó el ingreso por la venta del servicio, reversará el ingreso reconocido 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 y un crédito a la respectiva cuenta por cobrar.

Ahora bien, la E.S.E 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 el reconocimiento corresponde a una vigencia anterior, el ajuste que se deberá adelantar, será debitando la subcuenta 322501-Utilidades o excedentes acumulados de la cuenta 3225-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES con crédito a la subcuenta respectiva de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD subcuenta ya que, de manera explícita, el marco normativo prohíbe el reconocimiento de este tipo de ajustes contra el resultado del periodo.

Así mismo, la E.S.E debe determinar si el ajuste anterior 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.

En este caso es optativo de la entidad llevar un control en cuentas de orden, de las glosas subsanables y no subsanables que le sean impuestas a la entidad.

- Respecto de la reclasificación del valor del impacto por la transición al nuevo marco de regulación, de conformidad con la Resolución 586 de 2018, las empresas sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución N° 414 de 2014, a primero de enero de 2019 debieron reclasificar el saldo que tenía registrado al 31 de diciembre de 2018 en la cuenta 3268-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN a la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

3) Registro contable de devolución de recursos al FOSYGA reconocidos como ingresos en periodos anteriores.

Tratándose de una cuenta de cobro emitida en un período posterior al registro del ingreso, la Empresa debe verificar si en aquel momento la partida registrada cumplía con los criterios establecidos para ser reconocida como ingreso de conformidad con el numeral 6.1.4

Ingresos, contenido en el Marco Conceptual para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

Si en efecto la partida registrada constituía un ingreso, deberá registrar el saldo a devolver a la Unión Temporal FOSYGA como un gasto, debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 5895-DEVOLUCIONES, REBAJAS Y DESCUENTOS EN VENTA DE SERVICIOS, y como contrapartida se deberá acreditar la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, la cual se cancela con el respectivo giro.

En caso contrario, es decir que se trate de un error, la EPS deberán reconocer la devolución debitando la subcuenta 322501-Utilidades o excedentes acumulados de la cuenta 3225-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES y acreditando la subcuenta 249090- Otras cuentas por pagar, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

La E.S.E debe determinar si el ajuste anterior 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.

CONCEPTO No. 20192000066501 DEL 20-11-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Cuentas por cobrar Ingresos por transferencias y subvenciones
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de convenio suscrito entre el Municipio de Sabanalarga y la SEMSEP E.S.P. S.A.

Doctora
YULIET ANDREA GUTIÉRREZ NOVOA
Gerente
Sabanalarga Empresa de Servicios Públicos E.S.P. S.A.
Sabanalarga, Casanare

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550003106-2, del día 04 de septiembre de 2019, en la cual solicita el tratamiento contable que debe realizar la empresa para el reconocimiento del convenio interadministrativo firmado con el Municipio de Sabanalarga.

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

CONSIDERACIONES

El Convenio Interadministrativo de Cooperación N° 125 del 26 de junio de 2019, suscrito entre el Municipio de Sabanalarga y Sabanalarga Empresa de Servicios Públicos S.A. E.S.P. – SEMSEP E.S.P. S.A., indica en sus cláusulas:

“CLAÚSULA PRIMERA – OBJETO: “AUNAR ESFUERZOS EN EL FORTALECIMIENTO INSTITUCIONAL DE SABANALARGA EMPRESA DE SERVICIOS PÚBLICOS, CON MIRAS A GARANTIZAR EL CUMPLIMIENTO EN LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS DE ACUEDUCTO, ALCANTARILLADO Y ASEO DEL CASCO URBANO DEL MUNICIPIO SABANARLARGA”. CLAÚSULA SEGUNDA – VALOR DEL CONTRATO: El valor del objeto del presente contrato se ha determinado de la siguiente manera: Al tratarse de un convenio interadministrativo de cooperación las partes MUNICIPIO DE SABANALARGA aportará los recursos de los rubros B0401040107 Proyecto 1.4.1.1 Garantizar la cobertura de agua potable saneamiento básico en el municipio de Sabanalarga – acueductos – fortalecimiento en la prestación del servicio, B0401040105 Proyecto 1.4.1.1 Garantizar la cobertura de agua potable saneamiento básico en el municipio de Sabanalarga – alcantarillado –

fortalecimiento en la prestación del servicio, B0401040106 Proyecto 1.4.1.1 Garantizar la cobertura de agua potable saneamiento básico en el municipio de Sabanalarga – aseo – fortalecimiento en la prestación del servicio, por un valor de \$ 24.000.000.00 , destinados como su nombre indica al fortalecimiento y que se destinara al logro de los fines de carácter público a cargo de la empresa prestadora de servicios, en razón a la colaboración. En lo que se trata de SEMSEP E.S.P. S.A. Está aportara su capacidad técnica y administrativa para la prestación del servicio público. PARÁGRAFO PRIMERO – FORMA DE PAGO: El Municipio de Sabanalarga, Casanare realizara el pago de los servicios a la entidad así: A) un desembolso del noventa por ciento (90%) del valor total del presente convenio a SABANALARGA EMPRESA DE SERVICIOS PÚBLICOS – SEMSEP E.S.P. S.A. previo perfeccionamiento del mismo B) El diez por ciento (10%) restante a la suscripción del acta de recibo final, previa presentación de informe final de actividades aprobado por el supervisor designado por el municipio, una vez verificado el cumplimiento del objeto contractual. PARÁGRAFO: Manejo de los recursos del Convenio: SABANALARGA EMPRESA DE SERVICIOS PÚBLICOS – SEMSEP E.S.P. S.A. deberá abrir una cuenta de ahorros, especial y única para el manejo de los recursos respectivos, relacionados en el presente convenio. Parágrafo Segundo: Para los efectos correspondientes, se deberán adjuntar los informes y constancia o certificación de pago de los aportes al sistema general de seguridad social. (...) CLAÚSULA CUARTA – PLAZO DE EJECUCIÓN DEL CONTRATO: El plazo de ejecución del presente contrato es de Cuatro (4) meses. CLAÚSULA QUINTA – DERECHOS Y DEBERES DE LAS PARTE EN EJECUCIÓN DEL CONTRATO: Para efectos de este contrato, constituyen derechos y deberes generales de las partes, los contenidos en los artículos 4 y 5 de la ley 80 de 1993. CLAÚSULA SEXTA – OBLIGACIONES Y/O ACTIVIDADES A DESARROLLARSE POR PARTE DE SABANALARGA EMPRESA DE SERVICIOS PÚBLICOS E.S.P. S.A – SEMSEP E.S.P. S.A.: En ejecución del presente contrato SABANALARGA EMPRESA DE SERVICIOS PÚBLICOS E.S.P. S.A – SEMSEP E.S.P. S.A. debe realizar las siguientes actividades: A) Realizar la implementación de tres (3) acciones de sostenibilidad para la operación, administración y gestión de los servicios de acueducto, alcantarillado y aseo de la empresa SEMSEP E.S.P. S.A. a partir de la estructuración técnica de proyectos de inversión públicos o privados a lo largo de sus diferentes fases: formulación, evaluación, ejecución, seguimiento, control y evaluación de cada uno de los servicios públicos domiciliarios a cargo de la empresa. B) Realizar a través de tres (3) gestiones la formalización de la eficiencia (continuidad, cobertura y calidad) en la prestación de los servicios públicos (acueducto, alcantarillado y aseo), operados por la empresa SEMSEP E.S.P. S.A. a partir de estrategias de sostenibilidad ambiental realizando el seguimiento a los componentes jurídicos relacionados con los procesos contractuales y administrativos que tiene la empresa en aras de garantizar la prestación de los servicios públicos C) fortalecer la gestión en la prestación del servicio a través de la verificación de los procesos contractuales, procesos administrativos, ambientales, administrativos, laborales y seguimiento desde el seguimiento jurídico al plan de aseguramiento que ACUATODOS E.S.P. S.A. en verificación de la actividad como producto de la inversión se

estructuraran cuatro (4) informes. Parágrafo: En ejecución el presente contrato tendrá las obligaciones generales aplicables al objeto, además de ella deberá: A) Informar oportunamente, cualquier circunstancia o eventualidad que pueda surgir en la ejecución del presente convenio. 2) Utilizar los recursos para el cumplimiento del objeto pactado en el presente contrato. CLAÚSULA SEPTIMA – OBLIGACIONES DEL MUNICIPIO: 1) Designar un Supervisor del Contrato. 2) Suscribir las actas de iniciación, modificación, suspensión, reanudación, recibo parcial, recibo final y demás que se requieran. 3) Realizar el registro presupuestal respectivo. 4) Entregar los aportes a cargo del Municipio según corresponda. 5) cancelar el acta final suscrita por el contratista y el supervisor del Convenio. 7) Liquidar el convenio dentro de los cuatro (04) meses siguientes a la terminación del plazo pactado. (...) CLAÚSULA DECIMA SEPTIMA – MULTAS: En caso de mora o de incumplimiento parcial de las obligaciones a cargo de LA EMPRESA derivadas del presente contrato, previo procedimiento administrativo, el MUNICIPIO acudirá al juez del contrato, quien efectuará la liquidación de las multas equivalente al uno por ciento (1%) del valor total del contrato sin que éstas sobrepasen del diez por ciento (10%) del valor total del mismo. De las multas tasadas impuestas y cobradas, se informará a la Cámara de Comercio.” (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. (...)

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. (...)

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 efectivos y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios pueden también traducirse en la capacidad para reducir pagos en el futuro producto de la reducción de los costos de producción. (...)” (Subrayado fuera de texto)

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 (...)

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.

2.2. Clasificación

2. Las cuentas por cobrar se clasificarán en las categorías de costo o costo amortizado. Las cuentas por cobrar clasificadas al costo corresponden a los derechos para los que la

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

CAPÍTULO IV. INGRESOS

2. AYUDAS GUBERNAMENTALES Y SUBVENCIONES

2.1. Ayudas gubernamentales

1. Las ayudas gubernamentales son acciones realizadas por el sector público con el objeto de suministrar beneficios económicos específicos a la empresa. No se consideran ayudas gubernamentales los beneficios que se producen indirectamente sobre las empresas por actuaciones sobre las condiciones generales del comercio o la industria, tales como el suministro de infraestructura en áreas en desarrollo o la imposición de restricciones comerciales a los competidores.

2. Las ayudas gubernamentales no se reconocerán en los estados financieros, pero se revelará el tipo de ayuda gubernamental de la cual fue beneficiaria la empresa.

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. (...)

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:

“1324 – SUBVENCIONES POR COBRAR

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos de cobro adquiridos por la empresa por concepto de los recursos procedentes de terceros que están orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos. (...)

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)

CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones expuestas, y teniendo en cuenta que los hechos económicos deben reconocerse atendiendo a su forma económica, independientemente de su forma legal, el procedimiento contable para reconocer los hechos que surgen por la firma de un convenio interadministrativo dependerá de la naturaleza de las obligaciones a cargo de las entidades intervinientes.

Es menester manifestar que, para realizar el reconocimiento contable de los actos jurídicos celebrados por las entidades estatales, sean convenios o contratos administrativos o interadministrativos, se deben tener en cuenta aspectos como: i) la esencia económica que subyace de dichos instrumentos; ii) el objeto contractual; iii) el rol que cumple cada parte, dicho rol puede ser consultado generalmente en los deberes o derechos que se estipulan en el instrumento; iv) el título por el cual la parte entrega los recursos, esto es, si los entrega como una contraprestación por los servicios recibidos, o si los entrega para que la otra entidad realice la gestiones correspondientes para la ejecución de los mismos sin desprenderse de su titularidad, o si los entrega en el marco de una transferencia o subvención y; v) el título por el cual la otra parte recibe los recursos, esto es, si los recibe como una contraprestación directa por la prestación de sus servicios, si los recibe en el marco de la administración, o si los recibe en el marco de una transferencia o subvención.

En el caso de los convenios interadministrativos de cooperación suscritos por SEMSEP E.S.P. S.A., que se traten de acuerdos mediante los que la empresa reciba recursos entregados por una entidad pública para apoyar, concurrir, subsidiar o cooperar al desarrollo de sus funciones, sin exigir contraprestación directa alguna, y donde la entidad que entrega los recursos le ceda el control sobre los mismos, para el reconocimiento contable, corresponderá a las partes de consuno realizar juicios profesionales analizando las cláusulas pactadas, identificando si en éstos se han impuesto condiciones específicas, para así aplicar el tratamiento correspondiente.

Tomando en cuenta que el objeto del Convenio Interadministrativo de Cooperación N° 125 del 26 de junio de 2019, suscrito entre el Municipio de Sabanalarga y Sabanalarga Empresa de Servicios Públicos S.A. E.S.P. – SEMSEP E.S.P. S.A., es el fortalecimiento institucional de la empresa, con miras a garantizar el cumplimiento en la prestación de servicios públicos de acueducto, alcantarillado y aseo del casco urbano del municipio, evidenciándose que los beneficios son en favor de la empresa, el procedimiento contable por parte de las entidades, será para este caso:

SEMSEP E.S.P. S.A., como entidad receptora y/o beneficiaria de la subvención, reconocerá un derecho en su favor, mediante un débito en la subcuenta 132416 – Subvención por recursos transferidos por el gobierno, de la cuenta 1324 - SUBVENCIONES POR COBRAR, y como contrapartida un crédito en las subcuenta 443005 - Subvención por recursos transferidos por el gobierno, de la cuenta 4430 - SUBVENCIONES.

En la medida en que reciba los recursos por parte de la entidad de gobierno, reconocerá un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110 - DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en la subcuenta 132416 - Subvención por recursos transferidos por el gobierno, de la cuenta 1324 - SUBVENCIONES POR COBRAR.

El Municipio de Sabanalarga registrará un débito en la subcuenta 542405 - Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas, de la cuenta 5424 – SUBVENCIONES, y un crédito en la subcuenta 240205 – Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas, de la cuenta 2402 – SUBVENCIONES POR PAGAR.

Con el giro de los recursos, el Municipio disminuirá la cuenta por pagar mediante un débito a la subcuenta 240205 – Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas, de la cuenta 2402 – SUBVENCIONES POR PAGAR, y un crédito en la respectiva subcuenta y cuenta del Grupo 11 – EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO.

CONCEPTO No. 20192000075501 DEL 12-12-2019

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	Baja en cuentas de cuentas por cobrar que representan cuotas partes pensionales

Doctora
 NUBIA ELIANA GARCÍA MONSALVE
 Directora Contabilidad
 Lotería de Medellín
 Medellín, Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550003906-2 el día 08 de noviembre del 2019, en la cual consulta si las cuotas partes pensionales prescriben, cuál sería el soporte para registrar el saldo que queda después de que el área financiera o jurídica informe el saldo prescrito de la cartera de cuotas partes y qué responsabilidad recae en el contador al registrar saldos prescritos afectando así el Estado de Resultados.

Al respecto me permito atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

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 ibídem, 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.

El artículo 6º de la referida ley, establece también que el control interno será responsabilidad del representante legal o máximo directivo correspondiente y que, no obstante lo anterior, 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.

En el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable anexo a la Resolución 193 de 2016 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 *ibídem*, 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.” (Subrayado fuera de texto).

También establece, en su numeral 3.2.15 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;
- b) Derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;
- c) Derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;
- d) Derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad;
- e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan;

Obligaciones

- f) Obligaciones reconocidas sobre las cuales no existe probabilidad de salida de recursos, que incorporan beneficios económicos futuros o potencial de servicio;
- g) Obligaciones reconocidas que han sido condonadas o sobre las cuales ya no existe derecho exigible de cobro;

h) Obligaciones que jurídicamente se han extinguido, o sobre las cuales la Ley ha establecido su cruce o eliminación.

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

El numeral 2 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, estipula:

“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.

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

9. Si la empresa no transfiere ni retiene, de forma sustancial, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar, determinará si ha retenido el control

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

La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado manifestó en Sentencia del proceso con radicación número: 25000-23-25-000-2011-00852-01, M.P: Luis Rafael Vergara Quintero:

“RECOBRO DE CUOTAS PARTES PENSIONALES – Prescripción. Regulación legal

Para la Sala es evidente que lo que se constituye a favor de las entidades pagadoras de las pensiones es un derecho a “repetir” o “recobrar” ante las demás entidades que concurren en la obligación de pagar la proporción de ese derecho, para hacer la reclamación correspondiente de la porción que corresponda a cada una de ellas, lo que implica que el derecho a hacer tal exigencia está sujeto a ser susceptible de prescripción extintiva para el reclamante y adquisitiva para el deudor. Teniendo en consideración lo anterior, le asiste razón a la parte demandante, cuando afirma que la acción de cobro de algunas de las cuotas partes pensionales pagadas por Caprecom y que fueron liquidadas mediante los actos acusados para su correspondiente cobro al departamento de Cundinamarca, en la porción que a éste le corresponde, se encuentran prescritas, pues no fueron liquidadas y cobradas oportunamente por la entidad pagadora, es decir, dentro de los 3 años siguientes a su causación.”

El numeral 4.1 de la Norma de proceso contable y sistema documental contable, anexa a la Resolución 525 de 2016 y sus modificaciones, establece:

“4.1. Soportes de contabilidad

Los soportes de contabilidad son documentos que contienen información sobre los hechos económicos.

Las operaciones realizadas por la entidad deberán estar respaldadas en documentos, de manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria, por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.

Los soportes de contabilidad pueden ser de origen externo o interno. Son documentos de origen externo los que provienen de terceros como consecuencia de las operaciones llevadas a cabo con la entidad, tales como, escritos, contratos, facturas de compra, títulos valores, cuentas de cobro, extractos bancarios, escrituras y matrículas inmobiliarias. Los documentos de origen interno son los elaborados por la entidad, como conciliaciones, nóminas, resúmenes, estadísticas y cuadros comparativos.

Los soportes de contabilidad pueden ser producto de eventos transaccionales o no transaccionales.

Un evento transaccional surge de una operación con un tercero y el soporte de contabilidad (por ejemplo, entradas y salidas de almacén y consignaciones), prueba la ocurrencia del hecho. Un evento no transaccional surge de nueva información sobre la condición de un recurso que conlleva a un ajuste en la medición por conceptos tales como depreciaciones, amortizaciones, agotamiento, deterioro y provisiones y el soporte de contabilidad corresponde a los documentos de origen interno que son elaborados por la entidad.

Los soportes de contabilidad de origen externo, que surgen de eventos transaccionales, deben contener como mínimo la fecha, la cuantía, la descripción de la transacción y los datos básicos que permitan identificar el tercero con quien la entidad llevó a cabo la operación; adicionalmente, los soportes deberán cumplir con los requisitos establecidos por las autoridades competentes.

Los soportes de contabilidad de origen interno, producto de eventos no transaccionales, deben contener como mínimo la fecha, la cuantía y el concepto; así mismo, el sistema de información deberá permitir identificar la trazabilidad del soporte de contabilidad, identificando como mínimo quién lo elaboró y aprobó.” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se reconocen como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

En virtud de lo consagrado en el artículo 98 del CPACA, las entidades públicas tienen el deber de recaudar las obligaciones creadas en su favor que consten en documentos que presten mérito ejecutivo, y para tal efecto, cuentan con los instrumentos necesarios dado que están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o pueden acudir ante los jueces competentes. En este sentido, la regla general es que las entidades deben cobrar dichas acreencias, por lo que generalmente se espera la entrada de flujo financiero hacia estas.

No obstante, habrá lugar a la baja en cuentas de las cuentas por cobrar, cuando las mismas no cumplan con los requisitos para su reconocimiento, esto es, cuando no se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, lo cual puede tener lugar entre otras circunstancias, cuando se declara la prescripción de los derechos o cuando caduca la acción de cobro, dado que al no ser posible hacer efectivos dichos derechos mediante la prerrogativa de cobro coactivo o acudiendo ante los jueces competentes, no se espera, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable hacia la entidad, lo que conlleva a que dichas cuentas por cobrar no cumplan con los requisitos para su reconocimiento.

En este sentido, de ser el caso, la baja en cuentas se realizará con un crédito en la subcuenta 138408-Cuotas partes de pensiones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y un débito en la subcuenta 580423-Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar de la cuenta 5804-FINANCIEROS.

Ahora bien, con respecto a su inquietud de cuál sería el soporte para realizar el procedimiento de baja en cuentas, es menester manifestar que atañe a la misma entidad definirlo y la autorización de la realización de la baja en cuentas corresponde al funcionario, dependencia, o comité a quien se le haya asignado dicha responsabilidad en los manuales que para el efecto haya elaborado la entidad en cumplimiento de lo estipulado en el numeral 3.2.4 del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable.

Lo anterior teniendo en cuenta que, si bien la entidad puede asignar dichas funciones al funcionario o área que estime pertinente, respecto a la responsabilidad del control interno, en el artículo 6º de la Ley 87 de 1993, así como 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, se establece que la determinación del proceso es responsabilidad del representante legal o máximo directivo de la entidad y que la aplicación de los métodos y procedimientos al igual que la calidad, eficiencia y eficacia del control interno, también es responsabilidad de los jefes de cada una de las distintas dependencias de las entidades y organismos.

CONCEPTO No. 20192000079611 DEL 26-12-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Cuentas por cobrar Ingresos de actividades ordinarias Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de las glosas recibidas en la vigencia actual, producto de la facturación generada en la vigencia anterior. Deterioro de cartera considerando un porcentaje de las cuentas por cobrar.

Mayor General

CLARA ESPERANZA GALVIS DÍAZ

Directora General de Entidad Descentralizada Adscrita al Sector Defensa

Hospital Militar Central

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550004081-2, del día 22 de noviembre de 2019, en la cual se señala:

“De acuerdo con el Decreto 1795 del 14 de septiembre del 2000, el Hospital Militar Central es un Establecimiento Público del Orden Nacional, adscrito al Ministerio de Defensa Nacional, con personería Jurídica, patrimonio Propio, autonomía administrativa y financiera, con domicilio en Bogotá, D.C. cuyo Objeto es la Prestación de Servicios de Salud a los afiliados y beneficiarios del SSMP; es así que como resultado de ello el Hospital factura los servicios prestados a la Dirección General de Sanidad Militar, EPS y aseguradoras, que una vez radicadas las respectivas facturas, los pagadores realizan procesos de auditoría de cuentas y se presentan glosas definitivas que son aceptadas por el Hospital Militar, sin embargo estas glosas son remitidas a la entidad dentro de los 6 meses después de prestado el servicio, conllevando a que el gasto sea aplicado en la presente vigencia cuando el hecho generador se dio en la vigencia anterior; en los últimos años la glosa se encuentra por debajo del 3% del total facturado, la cual se viene afectando la cuenta 589019 Pérdida en baja de cuentas de activos no financieros, del valor una parte es por la facturación de la vigencia 2019 y otra parte de la vigencia 2018.

Teniendo en cuenta que el Marco Normativo para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, prohíbe el

reconocimiento de costos y gastos en periodos diferentes en donde se generaron, lo que nos conlleva a realizar la siguiente consulta:

Respetuosamente se solicita conceptuar sobre el tratamiento contable que se le debe dar a las glosas recibidas en la vigencia actual, producto de la facturación generada en la vigencia anterior, así mismo si es permitido que la entidad establezca al cierre de cada periodo fiscal un porcentaje de deterioro de cartera por causa de esta glosa, con el fin de afectar directamente el gasto en el periodo correspondiente.”

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

CONSIDERACIONES

La Ley 1281 de 2002, “Por el cual se expiden las normas que regulan los flujos de caja y la utilización oportuna y eficiente de los recursos del sector salud y su utilización en la prestación”, decreta:

“ARTÍCULO 7o. TRÁMITE DE LAS CUENTAS PRESENTADAS POR LOS PRESTADORES DE SERVICIOS DE SALUD. Además de los requisitos legales, quienes estén obligados al pago de los servicios, no podrán condicionar el pago a los prestadores de servicios de salud, a requisitos distintos a la existencia de autorización previa o contrato cuando se requiera, y a la demostración efectiva de la prestación de los servicios.

Cuando en el trámite de las cuentas por prestación de servicios de salud se presenten glosas, se efectuará el pago de lo no glosado. Si las glosas no son resueltas por parte de la Institución Prestadora de Servicios de Salud, IPS, en los términos establecidos por el reglamento, no habrá lugar al reconocimiento de intereses, ni otras sanciones pecuniarias.

En el evento en que las glosas formuladas resulten infundadas el prestador de servicios tendrá derecho al reconocimiento de intereses moratorios desde la fecha de presentación de la factura, reclamación o cuenta de cobro.

Las cuentas de cobro, facturas o reclamaciones ante las entidades promotoras de salud, las administradoras del régimen subsidiado, las entidades territoriales y el Fosyga, se deberán presentar a más tardar dentro de los seis (6) meses siguientes a la fecha de la prestación de los servicios o de la ocurrencia del hecho generador de las mismas. Vencido este término no habrá lugar al reconocimiento de intereses, ni otras sanciones pecuniarias.” (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, la Resolución No. 3047 del 14 de agosto de 2008 y sus modificaciones, emitida por el Ministerio de la Protección Social “Por medio de la cual se definen los formatos,

mecanismos de envío, procedimientos y términos a ser implementados en las relaciones entre prestadores de servicios de salud y entidades responsables del pago de servicios de salud, definidos en el Decreto 4747 de 2007”, resuelve:

“ANEXO TÉCNICO No. 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. (...)

Respuesta a Glosas y Devoluciones: Se interpreta 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. (...)

Tabla No. 1. Codificación Concepto General

Código	Concepto General	Aplicación
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.

(...)

9. Respuestas a glosas y 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		
996	Glosa o devolución injustificada	Aplica cuando el prestador de servicios de salud informa a la entidad responsable del pago que la glosa o devolución es injustificada al 100%.
997	<u>No subsanada</u> (Glosa o devolución totalmente aceptada)	Aplica cuando el prestador de servicios de salud informa a la entidad responsable del pago que <u>la glosa o devolución ha sido aceptada al 100%</u> .
998	Subsanada parcial (Glosa o devolución parcialmente aceptada)	Aplica cuando el prestador de servicios de salud informa a la entidad responsable del pago que la glosa o devolución ha sido aceptada parcialmente.
999	Subsanada (Glosa o Devolución No Aceptada)	Aplica cuando el prestador de servicios de salud informa a la entidad responsable del pago que la glosa o devolución siendo justificada ha podido ser subsanada totalmente.

". (Subrayados fuera de texto)

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, 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.” (Subrayado fuera de texto)

Igualmente, 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, determina en los numerales 2. Cuentas por cobrar del Capítulo I. ACTIVOS, y 1. Ingresos de actividades ordinarias del Capítulo IV. INGRESOS, 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. 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.

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. (...)

1. INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS

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

1.1. Reconocimiento

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

1.1.2. Ingresos por prestación de servicios

6. Se reconocerán como ingresos por prestación de servicios los recursos obtenidos por la empresa en la ejecución de un conjunto de tareas acordadas en un contrato. Estos ingresos se caracterizan porque tienen una duración determinada en el tiempo y buscan satisfacer necesidades de los usuarios o cumplir requerimientos contractuales previamente establecidos.

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)

En concepto CGN 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, reversará el ingreso reconocido en la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD y la correspondiente cuenta por cobrar.

Cuando se presente una glosa no subsanable en un período posterior a aquel en el cual se causó el ingreso, se reconocerá debitando la subcuenta 580423-PÉRDIDA POR BAJA EN CUENTAS EN CUENTAS POR COBRAR de la cuenta 5804-FINANCIEROS.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIÓN

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 mismos prestadores de servicios de salud.

En relación con las glosas no subsanables que se presentan en el mismo período contable en el cual se había registrado la cuenta por cobrar, deberá cancelarse la cuenta por cobrar y reversar el ingreso 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 la cuenta por cobrar y el ingreso, registro que ya no será posible afectar, se ajustará mediante un débito en la subcuenta 580423-Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar de la cuenta 5804-FINANCIEROS y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD, 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.

Ahora bien, por expresa disposición de la norma de Cuentas por cobrar, están deben ser objeto de estimaciones de deterioro cuando exista evidencia del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias, realizando dicha verificación de existencia por lo menos al final del periodo contable.

Se entenderá que cuando el valor en libros registrado de la cuenta por cobrar es mayor al valor presente de los flujos de efectivo futuros, existe deterioro, siendo éste la diferencia entre dichos valores. Para estimar el valor presente de los flujos de efectivo futuros, la entidad utilizará como factor de descuento 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, para esto, se debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 5347 – DETERIORO DE CUENTAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1386 – DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR).

Si en una medición posterior, las pérdidas por deterioro disminuyen debido a eventos objetivamente relacionados con su origen, se debe disminuir el valor del deterioro acumulado, teniendo en cuenta que las disminuciones del deterioro no pueden superar las pérdidas por deterioro previamente reconocidas en el resultado.

Así las cosas, no es viable establecer un porcentaje de deterioro toda vez que, en la medición posterior de las cuentas por cobrar se establecen los lineamientos para estimar las pérdidas por deterioro que se presenten en los derechos reconocidos en el Estado de Situación Financiera.

Ver otros conceptos relacionado con esta clasificación

Concepto N° 20192000002301 del 30-01-2019

20192000031151 del 01-08-2019

20192000075541 del 12-12-2019

2.6 INVENTARIOS

CONCEPTO No. 20192000047391 DEL 11-09-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Inventarios
	SUBTEMAS	Registro de descuentos por pronto pago

Doctora
CATHERINE AVILES VILLOTA
Contadora
Centro de Habilitación del Niño - Cehani E.S.E.
Pasto, Nariño

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con N° 2019550002846-2, el día 13 de agosto de 2019, mediante la cual solicita concepto sobre el registro contable que debe efectuarse por los descuentos por pronto pago obtenidos en compras que, de acuerdo con la norma anterior, se registraban como un ingreso no operacional, pero bajo la aplicación de las NICSP disminuyen el valor del inventario. Al respecto, presenta el siguiente caso:

“Si se presenta el caso hipotético de la compra de un medicamento por \$100 al costo, este entraría al inventario por los \$100; si se obtiene el descuento por pronto pago por \$10 pesos, en el kardex se refleja el valor de compra por \$90. Si se vende este medicamento con el descuento obtenido, no hay inconveniente; pero si no se toma el descuento en el pago de la factura, el medicamento tendría el valor de \$100 y prácticamente estaría reversado (Sic) información o registros contables. Ahora bien CEHANI en cada factura se maneja un promedio de 2000 medicamentos, lo cual afectaría el manejo del inventario con esa clase de registro contable según las NICSP”

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

CONSIDERACIONES

La Norma de Inventarios 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:

“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.

9.2.1. Costo de adquisición

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

5. Los descuentos, las rebajas y otras partidas similares afectarán el valor del inventario, del costo de ventas o del ingreso, dependiendo de si el inventario que los originó se encuentra en existencia, se vendió o se consumió en la prestación del servicio y de si dicha venta o consumo se efectuó durante el periodo contable o en periodos anteriores. Cuando la empresa adquiera inventarios con un plazo para pago que exceda los periodos normales de crédito, el componente de financiación no hará parte del costo del inventario y se reconocerá como un gasto por concepto de intereses, durante el periodo de financiación, de acuerdo con la Norma de Cuentas por Pagar. Los costos de financiación asociados con la adquisición 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.

(...)

9.4. Reconocimiento como costo de ventas

28. Cuando los inventarios se comercialicen, el valor de los mismos se reconocerá como costo de ventas del periodo en el que se causen los ingresos asociados.” (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, como lo menciona en su comunicación, sino la regulación local expedida por la Contaduría General de la Nación.

En relación a su consulta, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación 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 y sus modificaciones establece que los inventarios son medidos al costo de adquisición el cual incluye el precio de compra, los aranceles y otros impuestos no recuperables, el transporte y otras erogaciones necesarias para colocar los inventarios en condiciones de uso o comercialización, además de los descuentos, rebajas y partidas similares.

Si bien los descuentos corresponden a un menor valor de los bienes recibidos, el reconocimiento de un descuento condicionado como el pronto pago, atenderá a cuál de las siguientes situaciones se presenta:

1.- En el pago se aplica descuento por pronto pago y el inventario se encuentra en existencia.

Dado que los bienes aún se encuentran en existencia, el descuento afectará directamente el valor de los bienes mediante un crédito en las subcuentas y cuentas respectivas al grupo 15-INVENTARIOS, un débito a la cuenta por pagar inicialmente reconocida y un crédito en la subcuenta y cuenta respectiva del grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO.

2.- En el pago, se aplica descuento por pronto pago y el inventario se vendió en transcurso del periodo contable.

Al respecto, en atención a que los bienes no se encuentran en existencia pero los mismos se realizaron durante el periodo contable en el que se adquirieron, el valor del descuento se reconocerá mediante un crédito en las subcuentas y cuentas respectivas a la clase 6-COSTOS DE VENTAS, un débito a la cuenta por pagar inicialmente reconocida y un crédito en la subcuenta y cuenta respectiva del grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO.

3.- En el pago aplica descuento por pronto pago y el inventario se ha realizado en el periodo contable anterior.

Para el caso en el cual los bienes se adquirieron y realizaron en un periodo contable anterior, y se obtiene el descuento por pronto pago, el valor de este se reconocerá mediante un crédito en la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, un débito a la cuenta por pagar inicialmente reconocida y un crédito en la subcuenta y cuenta respectiva del grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO.

CONCEPTO No. 20192000060121 DEL 21-10-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inventarios Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Inicio de la depreciación de bienes de propiedades, planta y equipo. Reconocimiento de bienes de consumo que se adquieren en el periodo contable pero no se consumen en su totalidad.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Inventarios Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Inicio de la depreciación de bienes de propiedades, planta y equipo. Reconocimiento de medicamentos adquiridos por un hospital para ser consumidos o comercializados en el curso normal de la operación.

Doctora
 BLANCA LUCILA SÁNCHEZ ARIAS
 Profesional Universitario
 Grupo Control Fiscal Integrado
 Contraloría General de Risaralda
 Pereira, Risaralda

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550003210-2, del día 11 de septiembre de 2019, en la cual solicita se emita concepto respecto de las siguientes consultas:

“1. En una empresa del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, así como en una entidad que aplica el Marco normativo para Entidades de Gobierno, adquieren bienes de propiedad, planta y equipo (Equipos de cómputo entre otros) que se encuentran en bodega o Almacén, es decir que estando disponibles para su uso no se encuentran operando en la forma prevista por la administración. Consulta ¿En estos casos cuando inicia la depreciación?

2. En una empresa del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público (hospitales). Consulta: ¿Cuál es el tratamiento contable para los inventarios cuando la empresa adquiere medicamentos y por las salidas de los mismos, cuando se consumen o comercializan en el curso normal de la operación del hospital?

3. En una entidad de gobierno cual es el tratamiento contable cuando se adquiere elementos de consumo en grandes cantidades finalizando la vigencia como materiales y suministros, papelería, para el funcionamiento de la administración. Consulta: ¿Se lleva al gasto así no alcance a consumirse en el período contable?”

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

CONSIDERACIONES

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, indica:

“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. (...)

5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA (...)

Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo

que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.

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

6.1.1. Activos

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

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. (...)

El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo son el potencial que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad que tiene un recurso para reducir los flujos futuros de salida de efectivo. (...)

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

6.1.5. Gastos

Los gastos son los decrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio producidos a lo largo del periodo contable (bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento de los pasivos) que dan como resultado decrementos en el patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes.

Los gastos pueden surgir del consumo de activos (depreciación), de la disminución del potencial de servicio y la capacidad de generar beneficios económicos (deterioro), del ajuste de activos al valor de mercado, del ajuste de pasivos por variaciones en su valor, de las pérdidas por siniestros o de la venta de activos no corrientes que deban reconocerse en el resultado del periodo.” (Subrayado fuera de texto)

De igual forma, las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución N° 484 del 2017, en el Capítulo I. Activos, señalan:

“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. (...)

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 o del potencial de servicio.

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 entidad. 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 las normas de Inventarios o 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 o de prestar el servicio previsto. (...)

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)

Por otro lado, el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, incluye la cuenta:

“1514 - MATERIALES Y SUMINISTROS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los elementos, distintos de materias primas, adquiridos o producidos para ser consumidos o utilizados en la producción de bienes y la prestación de servicios. (...)

5111 - GENERALES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores de administración y operación de la entidad.” (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. Para ser una representación fiel, una descripción debe ser completa, neutral y estar libre de error. (...)

6.1.1 Activos

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

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo. 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. (...)

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

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

Para que un activo se reconozca, debe tener un costo o un valor que pueda medirse de forma fiable. En muchos casos, el costo o valor de una partida es conocido, en otros casos debe estimarse, La utilización de estimaciones razonables es una parte esencial de la elaboración de los estados financieros y no menoscaba su fiabilidad. Cuando no puede hacerse una estimación razonable, la partida no se reconoce en los estados financieros.

Los activos que cumplen con los criterios para su reconocimiento se deben clasificar de acuerdo con la intención que tenga la empresa con dicho recurso, por ejemplo, si el activo se adquiere para consumirse o venderse en el curso de la operación, se clasifica como Inventarios; si se utiliza para propósitos administrativos o para producir bienes o prestar servicios, se clasifica como propiedad planta y equipo; si es un inmueble del cual se espera obtener rentas o plusvalías, se clasifica como propiedad de inversión. La intención es el criterio de clasificación de los recursos controlados.

Un activo que no cumple los criterios para su reconocimiento puede, sin embargo, revelarse en notas a los estados financieros. Esto es apropiado cuando el conocimiento de tal partida se considera relevante para los usuarios de la información. Un activo que no cumple los criterios para su reconocimiento, en la fecha de presentación de estados financieros, puede ser reconocido en un periodo posterior si, como producto de circunstancias y sucesos posteriores, se cumplen con las condiciones para su reconocimiento. (...)

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.” (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:

“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. (...)

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. (...)

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. (...)

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 o del potencial de servicio.

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 entidad. 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 las normas de Inventarios o 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 o de prestar el servicio previsto. (...)

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)

CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones expuestas, se procede a dar respuesta a cada una de sus inquietudes.

Pregunta 1. ¿En qué momento inicia la depreciación de bienes de propiedad, planta y equipo que se encuentran en bodega y estando disponibles para su uso, no se encuentran operando en la forma prevista por la administración?

Conforme a lo señalado en la norma de Propiedades, planta y equipo de cada uno de los Marcos Normativos, para Entidades de Gobierno y para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, la depreciación se debe empezar a efectuar desde el momento en que los bienes estén disponibles para su uso, conforme a la ubicación y condiciones necesarias para operar de la forma prevista por

la administración, y en ningún caso 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.

Por lo anterior, los bienes debieron empezar a tener cálculo de depreciación desde el momento en el cual estuvieron disponibles para ser utilizados conforme a la administración, aun cuando estos se encuentren almacenados en la bodega de las entidades.

Pregunta 2. ¿Cuál es el tratamiento contable para los inventarios cuando un hospital adquiere medicamentos, y la salida de los mismos cuando se consumen o comercializan en el curso normal de la operación?

Los medicamentos podrán ser reconocidos como activos si cumplen con los criterios definidos en el Marco Conceptual, ello es, que los bienes sean controlados por la empresa, en cuanto al uso, acceso por parte de terceros, y se tengan sustancialmente los riesgos y beneficios asociados a los mismos; así como que la empresa espera obtener beneficios económicos futuros que contribuyan a los flujos de efectivo y equivalentes al efectivo.

Si cumplen efectivamente con los criterios antes señalados, podrán entonces ser reconocidos como activos, para lo cual se deberán clasificar de acuerdo a la intención que se tenga sobre los mismos, y conforme a lo señalado 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. Es decir, si se adquirieron con la intención de comercializarse en el curso normal de la operación o consumirse en actividades de prestación de servicios su tratamiento será el correspondiente al señalado en la Norma de inventarios.

Al ser reconocidos como activos, y en la medida en que el hospital realice el consumo de estos bienes en la operación normal del mismo, reconocerá este hecho debitando la subcuenta y cuenta correspondiente a la naturaleza del gasto o costo que implica el consumo del bien, y acreditando la subcuenta y cuenta del inventario en la cual los había reconocido.

Por su parte, si los medicamentos son comercializados a terceros, el hospital reconocerá este hecho debitando la subcuenta y cuenta correspondiente al costo por la comercialización, y acreditando la subcuenta y cuenta del inventario en la cual se tengan reconocidos los medicamentos. Asimismo, reconocerá un débito en la subcuenta y cuenta del grupo 13 - CUENTAS POR COBRAR o del grupo 11 - EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO, y un crédito en la subcuenta y cuenta correspondiente al ingreso, por el valor por el cual se efectuó la comercialización de los medicamentos.

En el caso de que los bienes no cumplan con los criterios para su reconocimiento como activo, el hospital podrá reconocerlos como gastos, para lo cual los reconocerá conforme a su naturaleza, e implementará los mecanismos de control que considere pertinentes para la gestión y administración de estos.

Pregunta 3. ¿Cuál es el tratamiento contable de los elementos de consumo, en gran volumen, cuando se adquiere finalizando la vigencia y no alcanzan a consumirse en el periodo contable?

Cuando se adquieren estos elementos, deberán ser reconocidos como activos de la entidad en el momento en que estos cumplan con los criterios indicados en el Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 533 de 2015, es decir, que la Entidad tenga el control, así como los riesgos y beneficios asociados.

Para ello, se registrará la adquisición de los mismos debitando la subcuenta correspondiente al tipo de material adquirido de la cuenta 1514 - MATERIALES Y SUMINISTROS, y acreditará la subcuenta 240101 - Bienes y servicios, de la cuenta 2401 - ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

En la medida en que estos materiales sean consumidos, se deberá reconocer en ese momento dicha situación, para lo cual se debita la subcuenta y cuenta correspondiente del gasto, y se acredita la subcuenta correspondiente al material de la cuenta 1514 - MATERIALES Y SUMINISTROS. De esta manera al efectuar el cierre contable, los estados financieros reflejarán los materiales que se encuentran almacenados en la Entidad.

Con el pago al proveedor, se debitará la subcuenta 240101 - Bienes y servicios, de la cuenta 2401 - ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, y acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110 - DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

2.7 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO**CONCEPTO N° 2019200000301 DEL 09-01-2019**

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Gastos Ingresos
	SUBTEMAS	Reconocimiento de construcciones en escuelas y unidades básicas de atención en salud ubicadas en la jurisdicción del Departamento para los Resguardos Indígenas Reconocimiento de la donación de centro de salud por parte del Municipio.

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 Subvenciones
	SUBTEMAS	Reconocimiento de la donación de centro de salud por parte del Municipio.

Doctor
DIEGO ALEXANDER TORRES URDANETA
Contador Secretaria De Hacienda
Departamento del Vaupés
Mitú.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550004753-2 del 22 de noviembre en el cual manifiesta que dentro de la jurisdicción del Departamento del Vaupés se hacen construcciones en escuelas o unidades básicas de atención primaria en salud, las cuales se ubican dentro de los resguardos indígenas y no existe titularidad de estos bienes pero si están bajo el dominio del Departamento.

Mediante correo electrónico el consultante aclaró que la educación del departamento es manejado por la gobernación, y la Salud también es manejada por el Departamento, pero los servicios los presta la ESE.

Adicionalmente informa que a través de un contrato de donación el Municipio de Mitú, transfiere a la Gobernación del Vaupés la posesión y dominio sobre los puestos de salud de las comunidades indígenas de Yurupari y Acaricuara. Para el análisis del contexto se anexa contrato suscrito entre el Municipio y el Departamento relacionado con la donación de los puestos de salud.

Al respecto pregunta:

1. ¿A cuál entidad le corresponde reconocer en su sistema de información contable la infraestructura que comprenden un centro educativo ubicado en un resguardo indígena?
2. La infraestructura que conforma los puestos de salud construidos con recursos propios dentro del territorio que hace parte de un resguardo indígena, ¿deben contabilizarse como activos del Departamento o se deben llevar directamente al gasto?
3. ¿Cuál es el procedimiento contable para el reconocimiento de los puestos de salud que fueron donadas al Departamento por un Municipio?

En los siguientes términos se resuelve la consulta,

CONSIDERACIONES

1. Consideraciones generales

Los artículos 11 y 12 de la Ley 715 de 2001, por la cual se dictan normas orgánicas en materia de recursos y competencias de conformidad con los artículos 151, 288, 356 y 357 de la Constitución Política y se dictan otras disposiciones para organizar la prestación de los servicios de educación y salud, entre otros, establecen las siguientes disposiciones:

“Artículo 11. Fondos de Servicios Educativos. Las instituciones educativas estatales podrán administrar Fondos de Servicios Educativos en los cuales se manejarán los recursos destinados a financiar gastos distintos a los de personal, que faciliten el funcionamiento de la institución.

Artículo 12. Definición de los Fondos de Servicios Educativos. Las entidades estatales que tengan a su cargo establecimientos educativos deben abrir en su contabilidad una cuenta para cada uno de ellos, con el propósito de dar certidumbre a los Consejos Directivos acerca de los ingresos que pueden esperar, y facilitarles que ejerzan, con los rectores o directores, la capacidad de orientar el gasto en la forma que mejor cumpla los propósitos del servicio

educativo dentro de las circunstancias propias de cada establecimiento. Esa cuenta se denomina “Fondo de Servicios Educativos”.

Los reglamentos, teniendo en cuenta las diferencias entre los establecimientos urbanos y entre estos y los rurales, dirán qué tipo de ingresos, gastos y bienes pueden manejarse a través de tal cuenta; y en dónde y cómo se mantendrán los bienes que se registren en ella, ciñéndose a la Ley Orgánica del Presupuesto y a esta Ley, en cuanto sean pertinentes.

Los reglamentos aludidos atrás distinguirán entre los ingresos que las entidades estatales destinen al servicio educativo en cada establecimiento, los que los particulares vinculen por la percepción de servicios, y los que vinculen con el propósito principal o exclusivo de beneficiar a la comunidad. Todos esos ingresos pueden registrarse en las cuentas de los Fondos, en las condiciones que determine el reglamento.” (Subrayado fuera del texto).

El Artículo 2.3.1.6.3.16. Contabilidad, del Decreto 1075 de 2015, mediante el cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Educación, establece lo siguiente:

“Los fondos de servicios educativos estatales deben llevar contabilidad de acuerdo con las normas vigentes expedidas por el Contador General de la Nación.

La entidad territorial certificada debe establecer las condiciones en que se realizará el proceso operativo de preparación y elaboración de la contabilidad del establecimiento educativo estatal.

Parágrafo. Con el fin de optimizar el uso de los recursos, dos o más establecimientos educativos podrán celebrar acuerdos entre sí con el fin de contratar conjuntamente los servicios contables requeridos.” (Subrayado fuera del texto).

Por otra parte, los artículos 46, 82 y 83 de la Ley 715 de 2001, en lo que hace referencia a la competencia para la prestación de los servicios de salud y la ordenación del gasto en este sector, señala lo siguiente:

“Artículo 46. Competencias en Salud Pública. La gestión en salud pública es función esencial del Estado y para tal fin la Nación y las entidades territoriales concurrirán en su ejecución en los términos señalados en la presente ley. Las entidades territoriales tendrán a su cargo la ejecución de las acciones de salud pública en la promoción y prevención dirigidas a la población de su jurisdicción.

Los distritos y municipios asumirán las acciones de promoción y prevención, que incluyen aquellas que a la fecha de entrar en vigencia la presente ley, hacían parte del Plan

Obligatorio de Salud Subsidiado. Para tal fin, los recursos que financiaban estas acciones se descontarán de la Unidad de Pago por Capitación del Régimen Subsidiado, en la proporción que defina el Consejo Nacional de Seguridad Social en Salud, con el fin de financiar estas acciones. Exceptúase de lo anterior, a las Administradoras del Régimen Subsidiado Indígenas y a las Entidades Promotoras de Salud Indígenas.

Los municipios y distritos deberán elaborar e incorporar al Plan de Atención Básica las acciones señaladas en el presente artículo, el cual deberá ser elaborado con la participación de la comunidad y bajo la dirección del Consejo Territorial de Seguridad Social en Salud. A partir del año 2003, sin la existencia de este plan estos recursos se girarán directamente al departamento para su administración. Igual ocurrirá cuando la evaluación de la ejecución del plan no sea satisfactoria.

La prestación de estas acciones se contratará prioritariamente con las instituciones prestadoras de servicios de salud públicas vinculadas a la entidad territorial, de acuerdo con su capacidad técnica y operativa.

El Ministerio de Salud evaluará la ejecución de las disposiciones de este artículo tres años después de su vigencia y en ese plazo presentará un informe al Congreso y propondrá las modificaciones que se consideren necesarias.

(...)

Artículo 82. Resguardos Indígenas. En tanto no sean constituidas las entidades territoriales indígenas, serán beneficiarios del Sistema General de Participaciones los resguardos indígenas legalmente constituidos y reportados por el Ministerio del Interior al Departamento Nacional de Estadísticas, DANE, y al Departamento Nacional de Planeación en el año inmediatamente anterior a la vigencia para la cual se programan los recursos.

Artículo 83. Reglamentado por el Decreto 1745 de 2002 Distribución y administración de los recursos para resguardos indígenas. Los recursos para los resguardos indígenas se distribuirán en proporción a la participación de la población de la entidad o resguardo indígena, en el total de población indígena reportada por el Incora al DANE.

Modificado por el art. 13, Ley 1450 de 2011. Los recursos asignados a los resguardos indígenas, serán administrados por el municipio en el que se encuentra el resguardo indígena. Cuando este quede en jurisdicción de varios municipios, los recursos serán girados a cada uno de los municipios en proporción a la población indígena que comprenda. Sin embargo, deberán manejarse en cuentas separadas a las propias de las entidades territoriales y para su ejecución deberá celebrarse un contrato entre la entidad territorial y las autoridades del resguardo, antes del 31 de diciembre de cada año, en la que se

determine el uso de los recursos en el año siguiente. Copia de dicho contrato se enviará antes del 20 de enero al Ministerio del Interior. **(Texto subrayado declarado EXEQUIBLE por la Corte Constitucional mediante Sentencia C-921 de 2007, en el entendido que dentro del marco de la Constitución y la ley, en el proceso de celebración y suscripción del contrato se debe asegurar el respeto de los derechos a la identidad cultural y a la participación de los resguardos y que en caso de discrepancia sobre el uso de los recursos, prevalecerá la decisión adoptada por las autoridades del respectivo resguardo.)**

Cuando los resguardos se erijan como Entidades Territoriales Indígenas, sus autoridades recibirán y administrarán directamente la transferencia.

Los recursos de la participación asignados a los resguardos indígenas deberán destinarse a satisfacer las necesidades básicas de salud incluyendo la afiliación al Régimen Subsidiado, educación preescolar, básica primaria y media, agua potable, vivienda y desarrollo agropecuario de la población indígena. En todo caso, siempre que la Nación realice inversiones en beneficio de la población indígena de dichos resguardos, las autoridades indígenas dispondrán parte de estos recursos para cofinanciar dichos proyectos. Ver art. 1 Decreto Nacional 1512 de 2002

Las secretarías departamentales de planeación, o quien haga sus veces, deberá desarrollar programas de capacitación, asesoría y asistencia técnica a los resguardos indígenas y autoridades municipales, para la adecuada programación y uso de los recursos.

Parágrafo. La participación asignada a los resguardos indígenas se recibirá sin perjuicio de los recursos que los departamentos, distritos o municipios les asignen en razón de la población atendida y por atender en condiciones de eficiencia y de equidad en el caso de la educación de conformidad con el artículo 16 de esta ley, y el capítulo III del Título III en el caso de salud.” (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el contrato de donación N 214 de 2018, anexo a la consulta, suscrito entre el Municipio de Mitú y el Departamento del Vaupés, señala lo siguiente:

“PRIMERA. OBJETO. QUE EL MUNICIPIO O EL DONANTE POR MEDIO DE ESTE INSTRUMENTO, TRANSFIERE A LA GOBERNACIÓN DEL VAUPES O EL DONATARIO, A TÍTULO DE DONACIÓN LA TOTALIDAD DE SUS DERECHOS DE DOMINIO Y POSESION PLENA QUE TTENE Y EJERCE SOBRE LOS PUESTOS DE SALUD PARA LAS COMUNIDADES DE YURUPARI Y ACARICUARA.

(...)

TERCERA. MODO DE ADQUISICION. EL MUNICIPIO O DONANTE declara que la infraestructura materia de este negocio jurídico fue construida por el Municipio de Mitú en la vigencia 2015.

CUARTA. DESTINACION DEL BIEN. Que el inmueble donado por el Municipio de Mitú será destinado por el Departamento del Vaupés, para la prestación exclusiva de servicios de salud.

QUINTA. Que la infraestructura materia de la donación se encuentra libre de censo hipoteca, embargo, pleito pendiente, demanda civil registrada, arrendamiento, anticresis, y patrimonio de familia inembargable consignado por escritura pública, condiciones resolutorias del dominio, limitaciones del mismo y en general, libre de todo gravamen.

SEXTA.-Que desde esta misma fecha, el MUNICIPIO O EL DONANTE, le hace entrega real y material del inmueble anteriormente descrito al DEPARTAMENTO DEL VAUPES O EL DONATARIO, con todos sus usos, costumbres y anexidades que legalmente le corresponde al mismo, sin reserva ni limitación alguna y en el estado en que encuentra.

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

2. Consideraciones respecto del Marco normativo contable que deben atender las Entidades de Gobierno

El Marco conceptual dispuesto por la CGN como anexo de la Resolución 533 de 2015, mediante la cual expidió el Marco normativo contable para las Entidades de Gobierno, en el numeral 5, define el principio de "esencia sobre la forma", señalando que "las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos." (Subrayado fuera de texto)

Igualmente, el citado Marco Conceptual, en el numeral 6.1.1. del numeral 6. Definición, Reconocimiento, Medición y Revelación de los Elementos que Constituyen los Estados Financieros, define Activos así:

"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.

(...)

Cuando una entidad gestiona un activo con el fin de prestar un servicio y no con el propósito de obtener flujos de caja ni un rendimiento comercial que refleje el riesgo que implica su posesión, el activo se considera no generador de efectivo. Los bienes y servicios generados por estos activos pueden ser para consumo individual o colectivo y se suministran en mercados no competitivos. El uso y disposición de tales activos se puede restringir dado que muchos activos que incorporan potencial de servicio son especializados y, en algunos casos, de uso privativo por parte de las Entidades de Gobierno. Son ejemplos de estos bienes, los bienes de uso público, los bienes históricos y culturales, los bienes destinados a la recreación, el deporte y la salvaguarda de la soberanía nacional y, en general, los activos utilizados para distribuir bienes y servicios en forma gratuita o a precios de no mercado.

La definición anterior presenta una diferencia importante o sustancial frente a la que contiene el Marco normativo para las empresas, pues un activo en una entidad de gobierno, con independencia de que del mismo no se espere obtener beneficio económico alguno, si el recurso tiene potencial futuro de servicios, debe reconocerse como un activo de una entidad de gobierno, asunto sobre el cual se profundiza más adelante. (...) (Subrayados fuera de texto)

Por otra parte, el párrafo 1 del numeral 10.1. Reconocimiento, de la Norma de Propiedades, Planta y Equipo, establece lo siguiente: “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.”

Igualmente, el citado numeral 10.1 Reconocimiento, de la Norma de Propiedades, Planta y Equipo, en los párrafos 5, 6 y 7, establece lo siguiente:

“5. Las adiciones y mejoras efectuadas a una propiedad, planta y equipo se reconocerán como mayor valor de esta y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la depreciación. Las adiciones y mejoras son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y servicios, o reducir significativamente los costos.

6. Por su parte, las reparaciones de las propiedades, planta y equipo se reconocerán como gasto en el resultado del periodo. Las reparaciones son erogaciones en que incurre la entidad con el fin de recuperar la capacidad normal de uso del activo.

7. El mantenimiento de las propiedades, planta y equipo se reconocerá como gasto en el resultado del periodo, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos de acuerdo con la Norma de inventarios. El mantenimiento corresponde a erogaciones en que incurre la entidad con el fin de conservar la capacidad normal de uso del activo.” (Subrayados fuera de texto)

3. Consideraciones respecto del 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.

Al respecto es necesario considerar y atender lo señalado por la CGN en el Marco Conceptual dispuesto como anexo de la Resolución 414 de 2014, mediante el cual expidió el nuevo Marco normativo contable que deben aplicar las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público. El citado Marco conceptual, en el numeral 5, define las pautas básicas o macro-reglas que orientan el proceso de generación de información, conocidos como principios de contabilidad, en donde se incluye al principio de esencia sobre la forma, definido así:

“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 otra parte, el Marco conceptual antes indicado, define a los activos en el numeral 6.1.1., señalando 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.

(...)

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)

4. Consideraciones relacionadas con los procedimientos transversales

El numeral 3 del procedimiento transversal sobre el Proceso Contable y Sistema Documental Contable anexo a la Resolución 525 de 2016, señala:

“3. FORMAS DE ORGANIZACIÓN Y EJECUCIÓN DEL PROCESO CONTABLE

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

- a) Contabilidad centralizada.
- b) Contabilidad separada en unidades contables. Lo anterior, con independencia de que se encuentren desconcentradas administrativa, funcional o geográficamente, en regionales, seccionales, centros de costos, unidades operativas, unidades ejecutoras u otras similares.

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

Las entidades que ejecuten el proceso contable a través de una contabilidad centralizada deberán, como mínimo: a) Establecer los responsables de la información contable. b) Definir y establecer las políticas contables a partir del marco normativo aplicable.

3.2. Contabilidad separada en unidades contables

Corresponde a la forma de organización y ejecución del proceso contable mediante la cual este se lleva a cabo por una unidad contable central y una o varias unidades contables dependientes, que procesan su propia información contable en forma separada, la cual se integra posteriormente para la preparación y presentación de los estados financieros de la entidad. Esta forma de organización y ejecución del proceso contable aplicará a las entidades que por disposición legal deban llevar contabilidad separada de los fondos sin personería jurídica que administran, los cuales se tratarán como unidades contables dependientes. La unidad contable central deberá, como mínimo:

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

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

La unidad dependiente deberá, como mínimo:

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

CONCLUSIONES

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, como en este caso, las entidades deben realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo que contienen los marcos conceptuales para la preparación y presentación de información financiera, tanto para las Entidades de Gobierno como para las empresas. 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.

Para el reconocimiento de activos, tanto en las Entidades de Gobierno como en las empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, se debe cumplir un conjunto de condiciones básicas, incluido el control ejercido sobre el activo respectivo del cual se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Para tal efecto, se deberá tener presente que una ejerce el control sobre un activo es quien impone las condiciones respecto de la utilización de los bienes o es quien tiene derecho a usar el recurso para prestar servicios.

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, por ejemplo, la entidad que ejerce el control sobre las infraestructuras que conforman una Institución Pública Educativa o de un centro de salud ubicados en un territorio indígena será aquella que presta el servicio educativo o el servicio de salud por su cuenta y riesgo, por cuanto es la entidad que consume el potencial de servicios o de beneficios económicos de ese conjunto de activos, con lo cual cumplirá el cometido estatal a su cargo.

Con fundamento en lo señalado anteriormente, a continuación, se responden las inquietudes planteadas en la consulta:

1. ¿A cuál entidad le corresponde reconocer en su sistema de información contable la infraestructura que comprenden un centro educativo ubicado en un resguardo indígena?

Los Fondos de Servicios Educativos (en adelante FSE) son cuentas contables creadas por la ley como un mecanismo de gestión presupuestal y de ejecución de los recursos de los establecimientos educativos estatales, para la adecuada administración de sus ingresos y para atender sus gastos de funcionamiento de inversión distintos a los de personal. De conformidad con el artículo 2.3.1.6.3.16 del Decreto 1075 de 2015, los FSE deban llevar contabilidad de acuerdo con las normas vigentes expedidas por el Contador General de la

Nación, y en ella registrarán ingresos y gastos, pero también bienes, siempre que estén determinados en los reglamentos de las entidades estatales.

A efectos de atender la obligación anterior, le corresponde al departamento establecer las condiciones en que se realizará el proceso operativo de preparación y elaboración de la contabilidad de los FSE de la respectiva jurisdicción, de conformidad con la política operativa de organización del esquema contable que haya adoptado.

Al respecto, se debe considerar lo señalado por la CGN en la Resolución 385 de 2018, la cual dispone que corresponde a cada entidad pública optar, como forma de organización y ejecución del proceso contable, llevar el proceso contable de forma centralizada o de manera separada a través de unidades contables. En consecuencia, si opta por llevar contabilidad centralizada, todos los hechos económicos deberán estar registrados en una única unidad contable pero en forma tal que se logren identificar todos los registros y hechos económicos de cada FSE asociado, como si se fueran a emitir estados financieros de cada uno de ellos; en tanto que, si opta por llevar contabilidad separada en unidades contables dependientes, cada FSE procesará su propia información, para posteriormente integrarse a la unidad contable central.

De otra parte, es importante precisar que, a quien le corresponde dirigir, planificar y prestar el servicio educativo en los niveles de preescolar, básica, media en sus distintas modalidades, en condiciones de equidad, eficiencia y calidad, es al Departamento del cual hace parte ese Municipio, tal como se desprende de lo establecido en el Artículo 6º, numeral 6.2., de la Ley 715 de 2001.

Con fundamento en lo, el reconocimiento de la planta física utilizada por las instituciones públicas educativas para la prestación del servicio a cargo del Departamento, dependerá de las condiciones establecidas para desarrollar el proceso operativo de preparación y elaboración de la información contable en los fondos de servicios educativos bajo su control en la respectiva jurisdicción.

Si la entidad que ejerce el control sobre las infraestructuras que conforman una Institución Pública Educativa es el Departamento, por cuanto a este le corresponde prestar el servicio educativo en los resguardos indígenas, por su cuenta y riesgo, ello significa que es el Departamento quien obtiene el potencial de servicios de ese conjunto de activos, con lo cual cumple el cometido estatal a su cargo.

En consecuencia, si el Departamento determina que en la contabilidad de los FSE solo se reconozcan los ingresos y gastos de los recursos de que trata la ley 715 de 2001 deberá reconocer la infraestructura y los terrenos usados por las instituciones educativas en la

unidad contable del nivel central (Gobernación), caso en el cual se registrarán los activos en la subcuentas y cuentas correspondientes del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y se aplicará lo dispuesto en la Norma de Propiedades, planta y equipo, anexa a la Resolución N° 484 de 2017, que modificó el anexo a la Resolución N° 533 de 2015.

Por el contrario, si el Departamento ha dispuesto un esquema de organización contable mediante el cual los FSE desarrollan el proceso contable de manera separada al que se adelanta por parte de la Gobernación (Unidad contable central), y que éstos, además de reflejar en su unidad contable dependiente los ingresos y gastos por la ejecución de los recursos que los conforman, deben incorporar a su sistema de información contable la infraestructura y terrenos utilizados en la prestación del servicio educativo, le corresponderá al FSE registrar el valor de dichos activos, en la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, aplicando la normativa contable antes señalada.

2. La infraestructura que conforma los puestos de salud construidos con recursos propios del Departamento dentro del territorio que hace parte de un resguardo indígena, ¿deben contabilizarse como activos del Departamento o se deben llevar directamente al gasto?

En este caso se deberá comprobar que la entidad que hace uso de los bienes y quien consume u obtiene el potencial de beneficios económicos es la Empresa Social del Estado de esa jurisdicción, es decir, que esta empresa ejerce el control sobre las infraestructuras, en tanto que el Departamento del Vaupés solo estará contratando la prestación de servicios de salud con esa ESE, de acuerdo con su capacidad técnica y operativa.

Cuando el Departamento construya unidades básicas de salud con recursos propios y se espere que éstas sean utilizadas por la ESE Departamental, como se explica en la consulta, las dos entidades deben proceder como se indica a continuación:

Con la ejecución de los recursos, la Gobernación reconocerá en su contabilidad el valor de la construcción de las unidades básicas de atención en salud, afectando la subcuenta 161501-Edificaciones de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO si trata de bienes que cumplen las condiciones requeridas para clasificarles en esa cuenta, y como contrapartida, se debe acreditar la subcuenta correspondiente de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

Si las construcciones van a ser entregadas en una operación sin contraprestación a la ESE, cediendo el control de estos activos por cuanto van a ser utilizados por esa empresa para la prestación de los servicios de salud, es decir que es la ESE quien obtiene sustancialmente los beneficios económicos o el potencial de servicios que se espera fluyan de los bienes y puede restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios y asume sustancialmente los riesgos asociados con los activos recibidos o adquiridos, en este caso la gobernación que

entrega de las construcciones cediendo el control sobre los mismos, debe reconocer ese hecho mediante un débito en el subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5424-SUBVENCIONES, acreditando la subcuenta 161501-Edificaciones de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO.

Por su parte la ESE, en aplicación del Marco normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, contenidas en el anexo de la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, deberá reconocer en su contabilidad la infraestructura mediante un débito un débito en la cuenta y subcuenta que identifique el bien, en la clase 1-ACTIVOS, con contrapartida en la subcuenta 443006-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4430-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES.

3. ¿Cuál es el procedimiento contable para el reconocimiento de los puestos de salud que fueron donadas al Departamento por un Municipio?

Para el reconocimiento de los puestos de salud que fueron donadas por el Municipio al Departamento se debe tener en cuenta la esencia económica de la transacción, teniendo en cuenta que el Departamento suscribió el convenio con el Municipio, y que este recibe los bienes y ejerció el control sobre tales infraestructuras, así sea momentáneamente.

Para tal efecto, considerando que el Departamento ha previsto la cesión gratuita de los bienes recibidos a la ESE bajo su control, entidad que los utilizará para la prestación de los servicios de salud a su cargo, cuando reciba los bienes debitará las subcuentas 151002 Terrenos y 151003-Construcciones de la cuenta 1510-MERCANCIAS EN EXISTENCIA y acreditará la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Del otro lado, el Municipio de Mitú debió debitar la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditar la subcuenta y cuenta que corresponda a la naturaleza de los bienes entregados.

Por otra parte, cuando el Departamento haga entrega de los bienes a la ESE respectiva, reconoce un débito en la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5424-SUBVENCIONES y acreditará las subcuentas 151002-Terrenos y 151003-Construcciones de la cuenta 1510-MERCANCIAS EN EXISTENCIA.

La ESE, por su parte debe incorporar el bien en la contabilidad para lo cual un débito en la cuenta y subcuenta que identifique el bien, en la clase 1-ACTIVOS, con contrapartida en la subcuenta 443006-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4430-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES.

CONCEPTO N° 20192300004421 DEL 26-02-2019
--

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 los terrenos obtenidos por la empresa para la construcción de la primera línea del metro de Bogotá D.C.

Doctora
 CAROLINA OLARTE CASTELLANOS
 Contadora
 Empresa Metro de Bogotá S.A
 Bogotá D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550004848-2, del 30 de noviembre de 2018, en la cual solicita concepto sobre los siguientes aspectos:

En el marco de las funciones atribuidas a la Empresa Metro de Bogotá S.A (EMB) y los convenios firmados con el Instituto de Desarrollo Urbano (IDU), con el fin de aunar esfuerzos técnicos, administrativos y financieros, para ejecutar el Proyecto de Gestión Predial Integral requerido para adquirir los predios necesarios para la infraestructura de la Primera Línea del Metro de Bogotá (PLMB) en sus diferentes componentes, los cuales tendrán los siguientes usos y destinatarios:

- Predios y terrenos con destinación de Espacio Público, los cuales quedaran a nombre del IDU mientras se define la titularidad final de los mismos.
- Predios y terrenos destinados a Estaciones del Metro cuya titularidad será de la EMB.
- Predios y terrenos destinados al Patio Taller cuya titularidad será de la EMB.
- Predios y terrenos destinados a vías indispensables y ciclo rutas cuya titularidad quedara inicialmente a nombre de la EMB, hasta tanto se realice el traslado a la entidad competente.
- Predios y terrenos necesarios para el desarrollo del proyecto, los cuales se utilicen para la construcción o adecuación de obras de urbanismos que conformen el espacio público.

Con base en lo anterior, se plantean las siguientes preguntas:

- Teniendo en cuenta el uso de los predios dentro del proyecto PLMB, mencionado en los antecedentes ¿Cómo deben clasificarse los predios de la Empresa Metro de Bogotá?, ¿Cómo gasto o como activo?
- ¿Qué aspectos se deben tener en cuenta para reconocerse como un activo, o gasto para la entidad?
- En el evento en que un predio adquirido tenga los dos componentes a saber, espacio público y espacio destinado para las obras del proyecto, que harán parte del activo de la EMB. ¿Qué registro debe efectuarse?
- ¿Se debe hacer algún registro en cuentas de orden?

Con base en los antecedentes expuestos y la reunión realizada el día 30 de enero de 2019 en las instalaciones de la CGN en las que se realizaron algunas precisiones sobre el particular, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

En el Marco de sus competencias, la CGN expidió la Resolución 414 de 2014 (modificada por las Resoluciones 663 de 2015 y 607 de 2016), mediante la cual se incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el marco normativo aplicable para algunas empresas sujetas a su ámbito y se dictan otras disposiciones.

En ese sentido, la CGN expidió la Resolución 139 de 2015 en la que incorporó, como parte del Régimen de Contabilidad Pública el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público, y se definió el Catálogo General de Cuentas para las entidades obligadas a observar dicho marco.

El artículo 1 de la Resolución 139 de 2015, estableció que dicho marco estaría 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”.

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno señala dentro de la definición de los elementos de los estados financieros 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.

(...)

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.

(...)

Los activos que cumplen con los criterios para su reconocimiento se deben clasificar de acuerdo con la intención que tenga la empresa con dicho recurso; por ejemplo, si el activo se adquiere para consumirse o venderse en el curso de la operación, se clasifica como inventarios; si se utiliza para propósitos administrativos o para producir bienes o prestar servicios, se clasifica como propiedad planta y equipo; si es un inmueble del cual se espera obtener rentas o plusvalías, se clasifica como propiedad de inversión. La intención es el criterio de clasificación de los recursos controlados.

Un activo que no cumple los criterios para su reconocimiento puede, sin embargo, revelarse en notas a los estados financieros. Esto es apropiado cuando el conocimiento de tal partida se considera relevante para los usuarios de la información. Un activo que no cumple los criterios para su reconocimiento, en la fecha de presentación de estados financieros, puede ser reconocido en un periodo posterior si, como producto de circunstancias y sucesos posteriores, se cumplen con las condiciones para su reconocimiento” (Subrayado fuera del texto).

De igual forma, el Marco conceptual, en el numeral 6.2.1 reconocimiento de activos, establece que “Se reconocerá un activo cuando sea probable que la empresa obtenga beneficios económicos futuros de dicho activo y su costo o valor pueda medirse de forma fiable.

Cuando no exista probabilidad de que el elemento genere beneficios económicos futuros, la empresa reconocerá un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no indica que, al hacer el desembolso, la administración no tuviera la intención de generar

beneficios económicos en el futuro o que la administración estuviera equivocada al hacerlo, sino que la certeza, en el presente periodo, sobre los beneficios económicos que van a llegar a la empresa es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo” (Subrayado fuera del texto).

Ahora bien, la Norma de propiedades, planta y equipo, en el numeral 10.1 Reconocimiento, establece que:

“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.” (Subrayado fuera del texto).

En cuanto a la medición inicial, la Norma de propiedades, planta y equipo. Establece que “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” (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas incorporado por la Resolución 139 de 2015 (y sus modificaciones) en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público, estableció las cuentas y subcuentas que utilizarán las empresas bajo el ámbito de dicho marco.

En ese sentido, la descripción de la cuenta 1605-TERRENOS establece que “Representa el valor de los predios en los cuales están construidas las diferentes edificaciones, los destinados a futuras construcciones y aquellos en los cuales se lleva a cabo la actividad agrícola. También incluye los terrenos de propiedad de terceros que cumplan con la definición de activo”.

La descripción de la cuenta 5424-SUBVENCIONES señala que “Representa el valor de los recursos entregados a terceros, distintos de sus empleados, para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico”.

La descripción de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS establece que “Representa el valor de los gastos originados en el desarrollo de actividades ordinarias que no se encuentran clasificadas en las otras cuentas”.

En cuanto a la descripción de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS señala que “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”.

En ese mismo sentido, la descripción de la cuenta 8367-BIENES DE USO PÚBLICO define que “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”.

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se desarrollan las siguientes conclusiones:

Con el fin de establecer el reconocimiento de los predios adquiridos por la Empresa Metro de Bogotá S.A (EMB) para la ejecución del proyecto PLMB, la empresa deberá evaluar los criterios establecidos en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público, tanto en el Marco Conceptual como en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos.

Dado lo anterior, inicialmente la EMB evaluará si los predios cumplen con las características de los activos teniendo en cuenta los siguientes aspectos:

- Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros.

- En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo.
- Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.
- 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.
- La compra de bienes no cumple, por sí misma, la definición de activo dado que 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.
- 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.
- Un activo que no cumple los criterios para su reconocimiento puede, sin embargo, revelarse en notas a los estados financieros.

Si la empresa EMB determina que se cumplen los criterios para el reconocimiento de un activo, deberá tener en cuenta que estos se deben clasificar de acuerdo con la intención que tenga la empresa con dicho recurso, de tal forma que, para el caso específico de la consulta, los predios son adquiridos con un uso específico y es el desarrollo del proyecto PLMB, razón por la cual deberán reconocerlos como propiedades, planta y equipo.

Se debe tener en cuenta que de acuerdo con dicha Norma, los terrenos sobre los que se construyan las propiedades, planta y equipo se reconocerán debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1605-TERRENOS y, en el caso de que haya edificaciones sobre los terrenos adquiridos que no se vayan a utilizar por parte de la empresa, el valor pagado por estas, se asumirán como un mayor valor de los terrenos toda vez que se entenderá que son costos directamente atribuibles a las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la empresa.

En el caso de que la EMB adquiera predios sobre los que adquiera el control y posteriormente deba trasladar el mismo a una entidad de gobierno, serán registrados en el momento de la adquisición debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1605-TERRENOS y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. En el momento en el que la entidad deba trasladar el control de los terrenos a una entidad de gobierno debitará la subcuenta de 589029-Bienes entregados sin contraprestación a Entidades de Gobierno de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1605-TERRENOS.

Ahora bien, si la EMB determina que desde el momento de la adquisición no hay probabilidad de que los predios generen beneficios económicos futuros, y adicionalmente no cumplen los criterios para reconocerlos como activos, la empresa reconocerá un gasto debitando la subcuenta 589090-Otros gastos diversos de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

En el escenario en el que se encuentren predios que presenten los dos componentes a saber, espacio público y espacio destinado para las obras del proyecto, la empresa determinará la parte correspondiente sobre la cual tendrá el control y reconocerá el activo siempre y cuando pueda determinar una medición fiable sobre el mismo.

Adicionalmente, en el caso de que existan predios en los que se tenga la titularidad por parte de la EMB, pero que el control recaiga sobre otra entidad, la empresa llevará el control de los mismos debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS o de la cuenta 8367-BIENES DE USO PÚBLICO y acreditando la subcuentas 891518-Bienes entregados a terceros o 891531-Bienes de uso público de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR), según corresponda.

CONCEPTO N° 20192000011281 DEL 22-03-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo. Otros pasivos. Otros ingresos.
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los bienes recibidos en comodato de una entidad de Gobierno

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Otros activos Ingreso por transferencias y subvenciones Gastos- Transferencias y subvenciones.
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los bienes entregados en comodato a una empresa.

Doctor

JOSÉ MANUEL REYES GUEVARA

Jefe División Contabilidad

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

Cartagena de Indias

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el número 2019550000684-2, del 21 de enero de 2019, mediante la cual consulta:

Planteamiento de la situación:

Una de las situaciones que dieron origen a COTECMAR fue precisamente la necesidad de la Armada Nacional de atender la demanda de reparación y mantenimiento de sus unidades a flote y atender las emergencias operacionales de forma ágil sin incurrir en altos costos de transporte.

En tal sentido la Corporación para prestar los servicios de reparación y mantenimiento de las embarcaciones de la Armada Nacional, tiene en uso instalaciones del cliente por temas de oportunidad, facilidad de acceso, disponibilidad y en definitiva atención inmediata.

Para la prestación de estos servicios el cliente puso a disposición de la Corporación unos activos fijos que son usados directa o indirectamente en la prestación de los servicios al cliente.

Estos activos fijos fueron entregados en calidad de comodato en un contrato suscrito por las partes en el que la Armada Nacional funge en calidad de comodante y la Corporación actúa en calidad de comodatario.

Entre las obligaciones del comodatario se relacionan el pago de servicios públicos, administración, mantenimiento y demás gastos vinculados al uso de los bienes, así mismo asume los gastos asociados a la póliza de todo riesgo y daño material de los bienes recibidos en comodato, estos gastos asociados al uso y goce de los activos recibidos en comodato son reconocidos en el estado de actividad financiera de la Corporación.

Actualmente la Corporación tiene registrados estos activos en la cuenta 930617 Bienes recibidos en custodia-propiedad, planta y equipo.

Consulta:

El marco normativo para las empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público en el punto 10 del capítulo 1 define el tratamiento de la propiedad planta y equipo, igualmente para efectos del tratamiento de este tipo de activos que se adquieran bajo la modalidad de leasing la norma remite al punto 13 de arrendamiento de la misma norma y describe el tratamiento contable respectivo.

Considerando el caso planteado se expresan las siguientes consultas sobre el tratamiento de los activos recibidos por parte de la Corporación en calidad de comodato, ya que no se identifica claramente en las normas mencionadas anteriormente:

1. ¿Es procedente registrar en las cuentas de orden los bienes recibidos en comodato dado las condiciones descritas?
2. En caso de no ser procedente el reconocimiento de estos activos en las cuentas de orden, ¿cuál sería la forma de reconocer los activos recibidos en comodatos y las normas en las que estaría amparado ese tratamiento?

3. Considerando que las partes que intervienen en el contrato de comodato aplican el régimen de contabilidad pública, ¿cual sería el tratamiento de la contraparte, es decir la Armada Nacional para el registro de estos bienes entregados en comodato?

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

1. En relación con los hechos que se derivan del cumplimiento de un contrato de comodato cuando la comodante es una entidad de Gobierno y la comodataria una Empresa que no Cotiza en el Mercado de Valores, y que no Capta ni Administra Ahorros del Público.

En desarrollo de un contrato de comodato, corresponde a las entidades participantes (comodante y comodataria) realizar de manera integral juicios profesionales para establecer la esencia económica subyacente de la transacción, independientemente de su forma legal, evaluando para ello, entre otros aspectos, el objeto del contrato, la intención de las partes, el alcance de lo pactado y las obligaciones complementarias asumidas en cada

caso, para establecer el procedimiento contable adecuado y garantizar el reconocimiento del recurso controlado.

Para efectos de establecer cuál de las dos entidades tiene el control del activo y por lo tanto reconocerlo en su situación financiera, se hace necesario que como mínimo:

- Confirman si la intención de las partes que intervienen es prorrogar el contrato de comodato por un periodo que cubra la mayor parte de la vida económica del activo.
- Establezcan qué entidad obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo.
- Definan qué entidad tiene la capacidad para restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros o al potencial de servicio del activo.
- Verifiquen qué entidad asume los riesgos sustanciales inherentes al activo.
- Determinen si se han fijado condiciones frente al uso o destinación del activo transferido.

Efectuada la anterior evaluación, se debe identificar en cuál de las siguientes situaciones se enmarca en el caso particular:

a. Transferencia sustancial de riesgos y beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo a la comodataria; caso en el cual, será esta la que reconozca el activo en su situación financiera.

En tal caso, la comodante debe desincorporar el activo, debitando las cuentas y subcuentas que correspondan a la depreciación o amortización acumulada y al deterioro acumulado, y acreditando la subcuenta y cuenta que identifique el bien trasladado. La diferencia se registra debitando la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5424-SUBVENCIONES.

Cuando la comodante retire el activo entregado, adicionalmente debe controlarlo en cuentas de orden deudoras, para lo cual debitará la subcuenta que corresponda, 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, debe incorporar el activo en su sistema de información contable mediante un débito en la cuenta del activo que corresponda a la naturaleza y el

uso previsto para el bien, y adicionalmente reconocer un ingreso mediante un crédito en la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

Sin embargo, cuando en la transferencia del activo se han impuesto condiciones contractuales, que de no cumplirse implicarían la devolución del bien, la comodante, en lugar de reconocer un gasto por subvención, deberá reconocer un activo diferido en la subcuenta 198606-Gasto diferido por subvenciones condicionadas, el cual se amortizará con el cumplimiento de las condiciones establecidas.

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.

b. Transferencia por un periodo no sustancial de la vida económica del activo; en cuyo caso la comodante debe mantener el activo en su situación financiera, en la subcuenta y cuenta de origen, y revelar el hecho en las notas a los estados financieros. La entidad comodataria debe revelar el hecho económico en las notas de sus estados financieros.

Cuando la entidad comodataria sea una empresa pública o privada, el comodante debe evaluar si la realidad subyacente del contrato de comodato indica que se trata de la subvención de un canon de arrendamiento operativo, caso en el cual, se debe estimar el valor que podría recibir en un contrato de esa naturaleza, debiendo reconocer un ingreso y un gasto por subvenciones.

c. El activo transferido se usa para explotar servicios o actividades propias de la comodante, caso en el cual la comodante no debe desincorporar el activo, pues se entiende que la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios contribuyen a la consecución de sus objetivos, según lo contemplado en la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente.

CONCEPTO N° 20192300011521 DEL 27-03-2019

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 Beneficios a los empleados
	SUBTEMAS	Medición posterior de las propiedades, planta y equipo, y las propiedades de inversión. Medición posterior de las propiedades de inversión que hacen parte del plan de activos de beneficios posemplo.

Doctora
 NUBIA ELIANA GARCÍA MONSALVE
 Directora de Contabilidad
 Lotería de Medellín
 Medellín

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el número 2018550005076-2, del 20 de diciembre de 2018, mediante la cual señala lo siguiente:

“... Solicito concepto sobre la medición posterior de las partidas de propiedad, planta y equipo como terrenos o edificios las cuales según la Norma NIIF para Pymes pueden ser Objeto de Revaluación como lo indica el párrafo 17.5: “La entidad elegirá como política contable el modelo del costo del párrafo 17.5B, y aplicará esa política a todos los elementos que compongan una misma clase de propiedades, planta y equipo. Una entidad aplicará el modelo del costo a propiedades de inversión cuyo valor razonable no puede medirse con fiabilidad sin esfuerzo o costo desproporcionado. Una entidad reconocerá los costos del mantenimiento diario de un elemento de propiedad, planta y equipo en los resultados del periodo en el que incurra en dichos costos”

Bajo la resolución 414 de 2014 se contempla en la medición posterior lo siguiente numeral 10.3

“10.3 Medición posterior

Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.” (...)

En el manual de políticas de uno de los municipios de Colombia se evidencia la siguiente política al respecto:

7.3.1 Convergencia del rubro de propiedades, planta y equipo del régimen contable público (RCP) a normas internacionales de contabilidad del sector público (NICSP).

La entidad elegirá como política contable el modelo del costo o el modelo de revaluación aplicará esa política a todos los elementos que compongan una clase de propiedades, planta y equipo. Para el caso del trabajo realizado se aplicará el modelo de revaluación. (...)

De acuerdo con lo anterior:

1. ¿Es pertinente que la Contraloría solicite la actualización de los valores mediante avalúos de los elementos de propiedades, planta y equipo?
2. ¿La medición posterior en la normatividad vigente para la entidad, solo contempla el modelo del costo, puede una entidad regida por la resolución 414 de 2014, hacer uso de la medición bajo el método de la revaluación planteado por las normas NIIF para Pymes y NIIF completas?”

En la reunión llevada a cabo el día 6 de febrero de 2019, la consultante preguntó adicionalmente cómo se lleva a cabo la medición posterior de los activos que hacen parte del plan de activos que respaldan las obligaciones pensionales de la empresa, particularmente de los terrenos que se tienen como propiedades de inversión.

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

CONSIDERACIONES

El Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia, establece que:

“Artículo 354. Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría. Corresponden al Contador General las funciones de uniformar,

centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley” (subrayado fuera del texto).

En cuanto a la Ley 298 de 1996, se menciona en su Artículo 4 que:

“Artículo 4. FUNCIONES DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

- 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 unificar, centralizar y consolidar la contabilidad pública;
- Llevar la Contabilidad General de la Nación, para lo cual expedirá las normas de reconocimiento, registro y revelación de la información de los organismos del sector central nacional; (...)
- Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación;
- 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)

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, señala lo siguiente con respecto a las propiedades, planta y equipo y las propiedades de inversión:

“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.

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.

Propiedades de inversión

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.” (Subrayado fuera de texto)

Con respecto a los activos relacionados con las obligaciones posempleo, la misma norma establece lo siguiente:

“5.4. Beneficios posempleo

5.4.1. Reconocimiento

(...) 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

(...) 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.”

El Catálogo General de Cuentas, contempla las siguientes cuentas:

3280-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS:
“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.”

1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO: “Representa el valor de los activos destinados a la atención de las obligaciones por beneficios a los empleados distintas de aquellas que surgen por terminación del vínculo laboral o contractual y que se van a liquidar después de completar el periodo de empleo en la empresa.”

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones se concluye lo siguiente:

Medición posterior propiedades, planta y equipo y propiedades de inversión.

Las empresas públicas no deben implementar su proceso contable con base en las Normas Internacionales de Información Financiera-NIIF, toda vez que estas son emitidas por un regulador internacional, en cambio deben aplicar la normatividad emitida por la CGN, entidad reguladora en materia de contabilidad pública en Colombia.

La CGN ha emitido cuatro marcos normativos, que deben ser aplicados por las Entidades de Gobierno y las empresas públicas, entre los cuales se encuentra 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, el cual debe ser aplicado en su totalidad por la Lotería de Medellín.

De acuerdo con lo anterior, la Lotería de Medellín no podrá emplear el modelo de revaluación en la medición posterior para las propiedades, planta y equipo y las propiedades de inversión, toda vez que la norma aplicable y de obligatorio cumplimiento para la empresa, señala que la medición posterior para este tipo de bienes debe ser al costo, menos la depreciación acumulada, menos el deterioro acumulado.

Los requerimientos de los entes de control en materia de la medición de las Propiedades, planta y equipo y las Propiedades de inversión deben ajustarse a los criterios anteriormente expuestos.

Medición posterior de los activos que hacen parte del plan de activos en beneficios posempleo.

Ahora bien, las propiedades de inversión u otros activos de la entidad destinados para liquidar las obligaciones pensionales, asociadas a los beneficios posempleo se deberán reconocer de manera independiente, en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO y deberán actualizarse a valor razonable con una regularidad suficiente, asegurando que el valor reconocido en los estados financieros no difiera significativamente del que podría determinarse al final del periodo contable.

La diferencia derivada de la medición posterior a valor razonable de estos activos deberá reconocerse aumentando o disminuyendo su valor, y afectando como contrapartida 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.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto N° 20192000006531 del 28-02-2019

CONCEPTO N° 20192000012461 DEL 01-04-2019

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 Deterioro del valor de los activos Impuesto a las Ganancias.
	SUBTEMAS	Cálculo del impuesto diferido en las diferencias que se presentan entre el valor fiscal y contable de las propiedades, planta y equipo.

Doctora
CLEMENTINA MOSQUERA OSORIO
Contadora Pública
E.S.P. Electrificadora del Caquetá S.A.
Florencia, Caquetá

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019500011372-2, del día 13 de marzo de 2019, en la cual se señala:

“La Electrificadora del Caquetá S.A. ESP requiere definir el cálculo correcto del impuesto de renta diferido para el cierre financiero de la vigencia 2018. Para el cálculo se tomaron las diferencias temporarias de las depreciaciones y no del costo de las propiedades, planta y equipo.”

Favor definir si las bases tomadas se ajustan al régimen de contabilidad pública (Resolución 414 de 2014), teniendo en cuenta que la Revisoría Fiscal realiza el cálculo del impuesto diferido por el valor en libros de la propiedad, planta y equipo (Costo menos depreciación).

Por todo lo anterior, le solicitamos definir cómo se calcula el impuesto diferido en las diferencias que se presentan entre el valor fiscal y contable de las propiedades, planta y equipo.”

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 Régimen de Contabilidad Pública (RCP), mediante la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, establece:

“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.

(...)

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.

(...)

16.4. Medición del Valor Recuperable

14. En este apartado, el término “activo” se usa para referir tanto a los activos individuales como a las unidades generadoras de efectivo.

15. Para comprobar el deterioro del valor del activo, la empresa estimará el valor recuperable, el cual corresponde al mayor entre el valor razonable menos los costos de disposición y el valor en uso.

16. No siempre será necesario determinar el valor razonable del activo menos los costos de disposición y su valor en uso. Si cualquiera de esos valores excede el valor en libros del activo, no habrá deterioro del valor y no será necesario estimar el otro valor.

17. Si no es factible medir el valor razonable del activo menos los costos de disposición, la empresa podrá utilizar el valor en uso del activo como su valor recuperable.

18. El valor recuperable se calculará para un activo individual, a menos que el activo no genere entradas de efectivo que sean, en buena medida, independientes de las producidas por otros activos o grupos de activos. Si este fuera el caso, el valor recuperable se determinará para la unidad generadora de efectivo a la que pertenezca el activo, a menos que el valor razonable del activo, menos los costos de disposición, sea mayor que su valor en libros o se estime que el valor en uso del activo esté próximo a su valor razonable menos los costos de disposición y este último valor pueda ser medido.

(...)

2. 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.

8. La empresa reconocerá un pasivo por impuestos diferidos cuando exista una diferencia temporaria imponible. Las diferencias temporarias imponibles son aquellas que se espera generen, en periodos futuros, un aumento en la ganancia fiscal cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado. (...)

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

(...)

15. En la estimación de la ganancia fiscal futura probable se podrá incluir la recuperación de activos por un valor superior a su valor en libros siempre que exista evidencia suficiente de que es probable que la empresa logre esto.

16. Los impuestos diferidos generados como producto de una transacción, hecho o suceso en el periodo actual o en periodos posteriores se reconocerán como ingreso o gasto y se incluirán en el resultado del periodo, excepto cuando estos hayan surgido de transacciones o sucesos reconocidos en el patrimonio, caso en el cual se reconocerán en el patrimonio. Los impuestos diferidos reconocidos en el patrimonio que se relacionen con partidas presentadas en el otro resultado integral, se presentarán en el otro resultado integral.

(...)

2.2.2. Determinación de la base fiscal

19. La base fiscal de un activo es el valor que será deducible de los beneficios económicos que, para efectos fiscales, obtenga la empresa en el futuro cuando recupere el valor en libros de dicho activo. Si tales beneficios económicos no tributan, la base fiscal del activo será igual a su valor en libros.

(...)

2.2.3. Medición inicial

22. Los activos y pasivos por impuestos diferidos se medirán por las cantidades que se espera recuperar o pagar en el futuro cuando el activo se realice o el pasivo se cancele, utilizando las tasas y leyes fiscales que se hayan aprobado al final del periodo contable. Para el efecto, se emplearán las tasas que sean de aplicación en el ejercicio gravable en que el activo se realice o el pasivo se cancele.

23. La medición de los activos y pasivos por impuestos diferidos reflejará el origen y las consecuencias fiscales que se derivarían de la forma como la empresa espere, al final del periodo contable, recuperar o liquidar el valor en libros de sus activos y pasivos. Esto es, mediante su uso o su disposición. Los activos y pasivos por impuestos diferidos no se medirán por su valor presente. (...)” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIÓN

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, si en periodos futuros generan

un aumento en la ganancia fiscal cuando el valor en libros del bien sea recuperado, o deducibles, si se espera produzcan una disminución en la ganancia fiscal cuando el activo sea recuperado.

Es preciso resaltar que, en la estimación de la ganancia fiscal futura se podrá incluir la recuperación de activos por un valor superior a su valor en libros, para esto, la Empresa deberá contar con evidencia suficiente de que el valor del activo se recupera por su venta o a través de su uso.

Al respecto, la Norma de Deterioro del valor de los activos establece parámetros para la medición del importe recuperable, el cual corresponde al mayor entre el valor razonable menos los costos de disposición y el valor en uso. El importe recuperable calculado se comparará con el valor en libros, y si es mayor, significa que el activo a futuro será recuperado por su venta o a través de su uso, si es menor, hay una pérdida en los beneficios económicos futuros del activo.

Aunando a lo anterior, si el importe recuperable del activo es menor al valor en libros del mismo, la Empresa evaluará que tanto influye está situación en las ganancias fiscales futuras, y si es pertinente reconocer impuestos diferidos, toda vez que, las diferencias temporarias contemplan la recuperación de los activos.

Ahora bien, en atención al caso particular, el impuesto diferido de los bienes que se clasifican como propiedades, planta y equipo, se calculará sobre las diferencias temporarias que surjan de comparar el valor en libros de los activos (costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado) con sus bases fiscales, estas últimas son los valores que serán deducibles de los beneficios económicos que obtenga la empresa en el futuro, cuando recupere el valor en libros de los activos. A las diferencias temporarias que surjan, se le aplicará la tasa impositiva del ejercicio gravable en que el activo se recupere, de conformidad con las tasas y leyes vigentes al final de cada período contable.

CONCEPTO N° 20192000012471 DEL 01-04-2019

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente.
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo.
	SUBTEMAS	Determinación de la vida útil para vehículos.
2	MARCO NORMATIVO	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores o que Captan y o Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo.
	SUBTEMAS	Determinación de la vida útil para vehículos.
3	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 vehículos.

Señor
DIEGO GUTIÉRREZ LIZARAZO
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con N° 2019550001132-2, el día 13 de marzo de 2019, mediante la cual solicita:

“Que en relación con las competencias de la Contaduría General de la Nación en materia de regulación y guía en todos los aspectos relacionados con la contaduría de los entes públicos, solicito respetuosamente me informen lo siguiente:

1. Cuál era la tasa y/o porcentaje de depreciación contable anual aplicable a un vehículo adquirido por una entidad pública en el año 2012.
2. Cuál era el periodo (en años) de vida útil de un vehículo adquirido por una entidad pública en el año 2012 y en cuantos años se deprecia el bien, para efectos contables, de forma total. Por favor citar la norma específica con artículo determinado.

Así mismo, solicito se resuelvan los mismos interrogantes si se aplica los mismos supuestos para el año 2017, de aplicar alguna diferencia por favor evidenciarla.

3. Cuál es la tasa y/o porcentaje de depreciación contable anual aplicable a un vehículo cuyo propietario es una entidad pública, para el año 2017.
4. Cuál es el periodo de vida útil de un vehículo cuyo propietario es una entidad pública para el año 2017 y en cuantos años se deprecia contablemente el bien de forma total. Por favor citar la norma específica con artículo determinado.
5. De conformidad con la respuesta dada, ¿dichos valores o porcentajes son meramente indicativos y/o de referencia? Pues la realidad de los bienes muchas veces difiere a los registros contables, por tanto, las expectativas difieren significativamente de las estimaciones dadas respecto a la vida útil, por razones tales como adiciones o mejoras, avances tecnológicos, políticas de mantenimiento y reparaciones, obsolescencia u otros factores como la capacidad productiva, la situación de mercado, el grado de negociabilidad, etc. ¿podrá fijarse una vida útil diferente a la sugerida por la Contaduría con base en dichas situaciones?
6. ¿Si una entidad pública adquiere un vehículo en el año 2012 dentro del régimen contable público anterior (régimen aplicable al año 2012), para el año 2017 tendría que haber actualizado dicho régimen al régimen actualmente aplicable, es decir, a las normas contables internacionales que incorpora el régimen actual?

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

CONSIDERACIONES

Mediante el artículo 1º de la Resolución 354 de 2007 emitida por la CGN se adoptó el Régimen de Contabilidad Pública conformado “por el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública.”

Con posterioridad, este artículo fue modificado por la Resolución 156 de 2018 estableciendo: “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.”. Adicionalmente, derogó los artículos 2, 3 y 4 de la Resolución 354 de 2007 y las Resoluciones 355 y 356 de

2007, que contenían el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública.

El Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad precedente, frente a la depreciación de las propiedades, planta y equipo establecía:

“169. La depreciación debe reconocerse mediante la distribución racional y sistemática del costo de los bienes, durante su vida útil estimada, con el fin de asociar la contribución de estos activos al desarrollo de sus funciones de cometido estatal. La determinación de la depreciación debe efectuarse con base en métodos de reconocido valor técnico, aplicando el que mejor refleje el equilibrio entre los beneficios recibidos, la vida útil y la distribución del costo del activo correspondiente. Los activos considerados de menor cuantía pueden depreciarse totalmente en el período en el cual fueron adquiridos.” (Subrayado fuera del texto)

Así mismo, numerales 10 y 11, del Capítulo III. Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, señaló:

“10. AÑOS DE VIDA ÚTIL DE ACTIVOS DEPRECIABLES O AMORTIZABLES

La vida útil de un activo depreciable o amortizable debe definirse por parte de la entidad contable pública, considerando los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio del activo. Cuando se utilicen los métodos de depreciación de Línea Recta, Suma de los Dígitos de los Años o Doble Tasa sobre Saldo Decreciente, pueden tomarse como referencia las siguientes vidas útiles:

Activos Depreciables	Años de Vida Útil
Edificaciones	50
Redes, líneas y cables	25
Plantas, ductos y túneles	15
Maquinaria y equipo	15
Equipo médico y científico	10
Muebles, enseres y equipo de oficina	10
Equipos de transporte, tracción y elevación	10
Equipos de comedor, cocina, despensa y hotelería	10
Equipos de comunicación	10
Equipos de computación	5

11. REVISIÓN DE LA VIDA ÚTIL

La vida útil de las propiedades, planta y equipo debe revisarse anualmente y, si las expectativas difieren significativamente de las estimaciones previas, por razones tales como adiciones o mejoras, avances tecnológicos, políticas de mantenimiento y reparaciones, obsolescencia u otros factores, podrá fijarse una vida útil diferente, registrando el efecto a partir del periodo contable en el cual se efectúa el cambio.” (Subrayado fuera del texto)

Frente a la Norma Internacional de Contabilidad 16-Propiedades, planta y equipo, incorporadas con la Resolución 037 de 2017 que regula el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores o que Captan o Administran Ahorro del Público, la vida útil se define:

“(a) el periodo durante el cual se espera utilizar el activo por parte de la entidad; o
(b) el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de una entidad.” (Subrayado fuera del texto)

Dentro de esta misma norma, respecto a la Medición posterior al reconocimiento de las propiedades, planta y equipo, estipula:

“Importe depreciable y periodo de depreciación

50 El importe depreciable de un activo se distribuirá de forma sistemática a lo largo de su vida útil.

51 El valor residual y la vida útil de un activo se revisarán, como mínimo, al término de cada periodo anual y, si las expectativas difieren de las estimaciones previas, los cambios se contabilizarán como un cambio en una estimación contable, de acuerdo con la NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores. (...)

57 La vida útil de un activo se definirá en términos de la utilidad que se espere que aporte a la entidad. La política de gestión de activos llevada a cabo por la entidad podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización, o tras haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos incorporados a los mismos. Por tanto, la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica. La estimación de la vida útil de un activo es una cuestión de criterio, basado en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.” (Subrayado fuera del texto)

En el numeral 10. Propiedades, planta y equipo 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, incorporado por la Resolución 414 y sus modificaciones, frente a la vida útil de las propiedades, planta y equipo, se señala:

“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

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 1314 de 2009, la Contaduría General de la Nación (CGN) ha expedido la siguiente

regulación para las entidades que conforman el sector público colombiano, así como los cronogramas para su aplicación:

a) La Resolución 037 de 2017 incorporó 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. Adicionalmente, esta resolución derogó la Resolución 743 de 2013, la cual establecía dentro de su cronograma que el periodo de transición estaba comprendido entre el 1º de enero y 31 de diciembre de 2014, con la elaboración del Estado de Situación Financiera de Apertura a 1º de enero de 2014 y que el periodo de aplicación correspondía al 1º de enero y 31 de diciembre de 2015.

b) La Resolución 414 de 2014 incorporó 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. Además mediante el artículo 3º, modificado por la Resolución 663 de 2015, estableció dentro de su cronograma que el periodo de transición estaba comprendido entre el 1º de enero y 31 de diciembre de 2015, con la elaboración del Estado de Situación Financiera de Apertura a 1º de enero de 2015 y que el periodo de aplicación correspondía al 1º de enero y 31 de diciembre de 2016, en todo caso, las empresas que conformaban el Sistema General de Seguridad Social en Salud podían aplicar el cronograma del parágrafo 1, del mencionado artículo.

c) La Resolución 533 de 2015 incorporó 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 Además, por medio del artículo 4º modificado por la Resolución 693 de 2016, definió que el primer periodo de aplicación es el comprendido entre el 1º de enero y 31 de diciembre de 2018.

d) La Resolución 461 de 2017 incorporó 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. Su aplicación comenzó a partir del 1º de enero de 2018.

El Régimen de Contabilidad Pública vigente en el año 2012 correspondía al adoptado mediante la Resoluciones 354, 355 y 356 de 2007, para lo cual las entidades sujetas al

ámbito de aplicación de la Resolución 354 de 2007 debían aplicar lo estipulado en el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública.

Si bien el Plan General de Contabilidad Pública establecía que la vida útil de los bienes, para la determinación de la depreciación debía ser estimada, es en los numerales 10 y 11, del Capítulo III. Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, se estableció que la vida útil de un activo depreciable o amortizable debía ser definido por cada entidad pública, considerando los beneficios económicos o el potencial de servicio de este y que como referencia podían tomarse las vidas útiles para los grupos de activos allí definidos.

Adicionalmente, señaló que dicha estimación debía ser revisada anualmente, de forma que si las expectativas diferían significativamente de las estimaciones previas, podría fijarse una vida útil diferente. En consecuencia, la CGN no definió vidas útiles para las propiedades, planta y equipo, pues ello depende de muchos factores no controlables a través de la regulación, y por lo tanto solamente sugirió a manera de referencia unas vidas útiles para aquellos casos en que existiese dificultades iniciales para determinarlas técnicamente, pero posteriormente estas también eran susceptibles de revisión y cambio, según lo expresado anteriormente.

Ahora bien, en atención a que la aplicación de las Resoluciones 533 de 2015 y 461 de 2017, para las Entidades de Gobierno y Entidades en Liquidación respectivamente, comenzaba a partir del 1º de enero de 2018, estas debían continuar aplicando el Régimen de Contabilidad Pública precedente durante el año 2017, por lo cual la vida útil de sus elementos de propiedades, planta y equipo debía atender a lo señalado por el Plan General de Contabilidad Pública y el Manual de Procedimientos, señalados en los párrafos anteriores.

Dado que el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores o que Captan o Administran Ahorro del Público, ha sido permanentemente actualizado y modificado, la preparación del Estado de Situación Financiera de Apertura a 1º de enero de 2014 para las empresas sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución 743 de 2013 debió atender a la NIIF 1-Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de Información Financiera dispuesta en el Decreto 2784 de 2012.

Durante el año 2017 las Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores o que Captan o Administran Ahorro del Público sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución 037 de 2017, atendían a la NIC 16-Propiedades Planta y equipo del Anexo 1 del Decreto 2420 de 2015, en el cual se estableció que la estimación de la vida útil de los activos de propiedades,

planta y equipo es una cuestión de criterio basado en la experiencia que la entidad tenga con activos similares, que debe ser revisado como mínimo al término del periodo anual y que en cuyo caso difiera de las estimaciones previas, se contabilizan como un cambio de estimación contable de acuerdo a la NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores.

Así mismo, las empresas sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución 414 de 2014 en la preparación del Estado de Situación Financiera de Apertura a 1º de enero de 2014 debían atender a lo señalado en el Instructivo 002 de 2014, emitido por la Contaduría General de la Nación.

En todo caso, durante el año 2017 las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, atenderían al numeral 10. Propiedades, planta y equipo del Capítulo I. Activos de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos en el que se establece que la estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la empresa tenga con activos similares.

Por lo anterior, se concluye que respecto a la normativa emitida por la Contaduría General de la Nación frente a la vida útil para la depreciación de los elementos de propiedades, planta y equipo, tanto en el Régimen de Contabilidad Pública precedente como en los Marcos Normativos actuales, se ha recalcado que su estimación corresponde a una labor que la entidad debe realizar de acuerdo a su experiencia con activos similares y frente al uso que espera darles.

Al respecto, si bien el Régimen de Contabilidad Pública precedente dispuso de unas vidas útiles para grupos de activos que conforman las propiedades, planta y equipo, estas solo corresponden a referencias que podían ser tomadas por las entidades, sin desvirtuar el hecho de que estas debían ser revisadas de forma anual.

CONCEPTO N° 20192000013671 DEL 11-04-2019

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	Ajuste del deterioro de valor de propiedades, planta y equipo reconocido en la fecha de transición al nuevo marco normativo.

Doctora

LEYDY CAROLINA ALARCÓN CHAPARRO

Directora de Finanzas y Administración

Compañía de Servicios Públicos de Sogamoso S.A. E.S.P. (Coservicios S.A. E.S.P.)

Sogamoso-Boyacá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el número 2019550000980-2, del 5 de marzo de 2019, mediante la cual señala que la Compañía de Servicios Públicos Sogamoso S.A. E.S.P. en la implementación de las Normas Internacionales de Información financiera, reconoció un deterioro de valor a las edificaciones, plantas, ductos y túneles, elementos de las propiedades, planta y equipo, por un valor de 2.761.366.380.23, el cual fue registrado contablemente como deterioro acumulado y como contrapartida se afectó la cuenta de impactos por la transición al nuevo marco de regulación.

Durante 2018 se contrató una consultoría con una firma con el propósito de determinar el impuesto diferido de la vigencia 2018, en esta se identificó a las propiedades, planta y equipo como una de las partidas materiales de los Estados Financieros de la Empresa.

El análisis realizado por la firma, determinó que el deterioro de valor registrado en el ESFA se debía reversar, toda vez que no existe un concepto técnico sobre este, además de las indicaciones a las que hace referencia la NIC 36, como lo son: “Esta norma se aplicará en la contabilización del deterioro de valor de todos los activos, distintos de: Activos surgidos en los contratos de construcción y activos no corrientes mantenidos para la venta”

Teniendo en cuenta lo anterior, los activos de la compañía en lo referente a plantas y ductos surgen por la celebración de contratos de construcción, y los otros activos no son mantenidos para la venta.

Al reversar el deterioro acumulado se afectó el ingreso en la cuenta 480826-Recuperaciones, ocasionando un incremento en la utilidad que se presentó en el otro resultado integral.

Por lo anterior, y tomando en cuenta que el ajuste contable se realizó después de emitir los informes a la CGN, surge la inquietud de si es procedente el registro contable realizado, o si por el contrario se debe afectar directamente el rubro de propiedades, planta y equipo para incorporar el valor del deterioro nuevamente a cada partida del activo.

Solicitamos de su amable colaboración para definir el manejo contable que se le debe dar al deterioro de propiedades, planta y equipo, surgido con ocasión de la convergencia a Normas Internacionales de Información Financiera.

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

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.”

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. (...)”

El numeral 1.1.15 Deterioro de valor de los activos, del Instructivo 002 de 2014 emitido por la CGN, señala:

“(...) Las principales actividades que realizará la empresa para la elaboración del estado de situación financiera de apertura son las siguientes:

a) Determinar si a la fecha transición, existen indicios de deterioro para a) las propiedades, planta y equipo; b) las propiedades de inversión; c) los activos intangibles con vida útil finita;

d) los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola que se midan por el costo; y
e) las inversiones en controladas, asociadas o negocios conjuntos.

b) Calcular el valor recuperable de los activos que tienen indicios de deterioro, de los intangibles que tienen vida útil indefinida y de los intangibles que surgen en un proyecto de desarrollo. El valor recuperable es el mayor valor entre el valor razonable menos costos de disposición y el valor en uso. Par ello, se tendrá en cuenta lo siguiente:

- Si el valor razonable menos los costos de disposición del activo es superior al valor en libros, el activo no se encontrará deteriorado y no habrá lugar al reconocimiento de pérdidas por deterioro.

- Si el valor razonable menos los costos de disposición es inferior al valor en libros, se calculará el valor en uso, que corresponde al valor presente de los flujos futuros de efectivo estimados que se espera obtener del activo. La estimación del valor en uso del activo conllevará estimar las entradas y salidas futuras de efectivo derivadas tanto de la utilización continuada del activo como de su disposición final y b) aplicar la tasa de descuento adecuada a estos flujos de efectivo futuros.

- Si no es factible determinar el valor razonable menos costos de disposición, el importe recuperable será el valor en uso.

c) Reconocer la pérdida por deterioro cuando el valor recuperable sea inferior al valor en libros, dicho deterioro se contabilizará en una cuenta valuativa del activo correspondiente afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. (...)” (Subrayado fuera de texto)

De otro lado, el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, señala en el Capítulo I. ACTIVOS:

“16. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS

16.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor 4. Como mínimo al final del periodo contable, la empresa evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos. Si existe algún indicio, la empresa estimará el valor recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la empresa no estará obligada a realizar una estimación formal del valor recuperable. (...)

16.3. 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. (...)”

El mismo Marco Normativo, señala en el Capítulo VI. Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, establece lo siguiente con respecto a la norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones y Corrección de Errores:

“(...) 5.3. Corrección de errores de periodos anteriores

20. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la empresa, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes. (...)

22. La empresa corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

23. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca. (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Previo a resolver su inquietud, nos permitimos señalar que Coservicios S.A. E.S.P. no debe aplicar las Normas Internacionales de Información Financiera expedidas por el regulador internacional, toda vez que le corresponde aplicar las disposiciones de 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. Así pues, la Empresa debe preparar su información contable según lo dispuesto en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones.

Con base en lo anterior, para determinar si existe deterioro en algún activo material de las propiedades, planta y equipo, la entidad deberá revisar su análisis aplicando los criterios señalados en la norma de Deterioro de Valor de los Activos, anexa a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, y no la NIC 36.

Ahora bien, en la fecha de transición, para la elaboración del estado de situación financiera de apertura, la Empresa debía determinar si existían indicios de deterioro de las propiedades, planta y equipo, recurriendo a fuentes internas y externas de información. En caso de que efectivamente existiesen indicios, se debía comprobar el deterioro de valor comparando el valor en libros del activo con el valor recuperable. Este último corresponde al mayor entre el valor razonable del activo menos los costos de disposición y su valor en uso. Si el valor recuperable era inferior al valor en libros, la Empresa debía reconocer una pérdida por deterioro reduciendo el valor en libros del activo en la cuenta de deterioro acumulado y afectando como contrapartida la cuenta de impactos por la transición al nuevo marco de regulación.

Si finalmente, tomando en cuenta los elementos planteados en los párrafos anteriores, la empresa determina que efectivamente reconoció un deterioro de valor que no era procedente y por lo tanto debe ajustarlo, entonces deberá aplicar la norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores, toda vez que se trata de un error de periodos anteriores. Para tal efecto, deberá establecer el valor a corregir del deterioro acumulado, aplicando la norma correspondiente del marco normativo, y debitar la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1995-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), acreditando como contrapartida la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES.

En caso de que se determine que el error en el cálculo de deterioro de valor de las propiedades, planta y equipo es material, la Empresa deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error cuando presente sus estados financieros.

Por último, se hace la aclaración de que por ningún motivo la corrección de un error de periodos anteriores, debe afectar el resultado del periodo en el que se descubre el error, por lo cual, no es precedente realizar el ajuste registrando contablemente un ingreso o un gasto.

CONCEPTO N° 20192000015891 DEL 03-05-2019
--

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	Improcedencia de actualización de propiedades, planta y equipo, por efectos de avalúos técnicos

Doctora
 NUBIA ELIANA GARCÍA MONSALVE
 Directora de Contabilidad
 Lotería de Medellín
 Medellín

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2019550001329-2, del 27 de marzo de 2019, en la cual solicita concepto sobre el siguiente caso:

“La Lotería de Medellín avaluó el edificio donde presta su servicio el cual arrojó una cifra superior a la cifra registrada en el año 2015, fecha de apertura, dada esta situación los estados financieros deben ser actualizados con dicho valor? El cual me incrementa el inmueble y por ende los activos de la Lotería?”

Con base en los antecedentes expuestos me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

En el Marco de sus competencias, la CGN expidió la Resolución 414 de 2014 (modificada por las Resoluciones 663 de 2015 y 607 de 2016), mediante la cual se incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el marco normativo aplicable para algunas empresas sujetas a su ámbito y se dictan otras disposiciones y, posteriormente, expidió la Resolución 139 de 2015 en la que incorporó, como parte del Régimen de Contabilidad Pública el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público, y se definió el Catálogo General de Cuentas para las entidades obligadas a observar dicho marco.

En ese sentido, el Instructivo 002 de 2014 especificó las Instrucciones para la transición al Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público. Dentro de las alternativas de medición para las partidas de propiedades, planta y equipo, estableció las siguientes:

“(…)

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.” (Subrayado fuera de texto).

Ahora bien, el Marco Conceptual para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público, establece las siguientes bases de medición para los activos:

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

Se considera que existe una transacción ordenada cuando a) la transacción ha estado expuesta al mercado en un periodo anterior a la fecha de la medición, de tal forma que se tienen en cuenta las actividades de comercialización que son usuales para transacciones que involucran estos activos o pasivos y b) no es una transacción forzada.

Los participantes del mercado son los compradores y vendedores del mercado principal del activo o pasivo que tienen las siguientes características: a) actúan de manera independiente; b) están debidamente informados, tienen una comprensión razonable del activo o pasivo y utilizan toda la información disponible en la transacción, incluyendo información que puede obtenerse a través de esfuerzos con la diligencia debida; c) son capaces de realizar una transacción para el activo o pasivo; y d) tienen la voluntad de realizar una transacción con el activo o pasivo, es decir, están motivados pero no obligados de ninguna forma a hacerlo.

(...)

La medición del valor razonable supone que la transacción hipotética para vender el activo o transferir el pasivo se lleva a cabo en el mercado principal del activo. Se entiende como mercado principal, aquel con el mayor volumen y nivel de actividad para el activo o el pasivo. Salvo evidencia en contrario, se presume que el mercado principal es aquel en el que la empresa realizaría normalmente una transacción de venta del activo o transferencia del pasivo.

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

Por otra parte, la Norma de propiedades, planta y equipo establece que:

“ 10.1. Reconocimiento

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

(...)

10.2. Medición inicial

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

(...)

10.3. Medición posterior

19. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros.

(...)

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 del texto).

En consonancia con lo anterior, la Norma de deterioro del valor de los activos señala que:

16. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS

“1. 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.

2. Esta Norma se aplicará para la contabilización del deterioro del valor de los activos que la empresa considere materiales y que estén clasificados en a) propiedades, planta y equipo; b) propiedades de inversión; c) activos intangibles; d) activos biológicos relacionados con la actividad agrícola que se midan por el costo; y e) inversiones en controladas, asociadas o negocios conjuntos que tengan indicios de deterioro de acuerdo con lo estipulado en las normas respectivas.

(...)

16.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

4. Como mínimo al final del periodo contable, la empresa evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos. Si existe algún indicio, la empresa estimará el valor recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la empresa no estará obligada a realizar una estimación formal del valor recuperable.

(...)

16.3. 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.

(...)

16.4. Medición del Valor Recuperable

(...)

15. Para comprobar el deterioro del valor del activo, la empresa estimará el valor recuperable, el cual corresponde al mayor entre el valor razonable menos los costos de disposición y el valor en uso.

16. No siempre será necesario determinar el valor razonable del activo menos los costos de disposición y su valor en uso. Si cualquiera de esos valores excede el valor en libros del activo, no habrá deterioro del valor y no será necesario estimar el otro valor.

17. Si no es factible medir el valor razonable del activo menos los costos de disposición, la empresa podrá utilizar el valor en uso del activo como su valor recuperable.

18. El valor recuperable se calculará para un activo individual, a menos que el activo no genere entradas de efectivo que sean, en buena medida, independientes de las producidas por otros activos o grupos de activos. Si este fuera el caso, el valor recuperable se determinará para la unidad generadora de efectivo a la que pertenezca el activo, a menos que el valor razonable del activo, menos los costos de disposición, sea mayor que su valor en libros o se estime que el valor en uso del activo esté próximo a su valor razonable menos los costos de disposición y este último valor pueda ser medido.

16.4.1. Valor razonable menos los costos de disposición

19. El valor razonable se determinará conforme a lo definido en el Marco Conceptual para esta base de medición. Los costos de disposición, diferentes de aquellos reconocidos como pasivos, se deducirán al calcular el valor razonable menos los costos de disposición. Estos costos incluyen, entre otros, costos de carácter legal, timbres y otros impuestos de la transacción similares, costos de desmontaje o desplazamiento del activo, así como todos los demás costos incrementales en los que incurre para dejar el activo en condiciones de venta. No son costos incrementales directamente relacionados y atribuibles a la disposición del activo, los beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual y otros costos asociados con la reducción del tamaño o la reorganización de un negocio que implique la venta o disposición por otra vía de un activo (...)" (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se desarrollan las siguientes conclusiones:

En primer lugar, es importante señalar que las alternativas de medición señaladas en el Instructivo 002 de 2014, aplicaban únicamente para efectos de la determinación de saldos iniciales con ocasión de la transición al Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público anexo a la Resolución 414 de 2014.

De tal forma que, de acuerdo con lo señalado en la Norma de propiedades, planta y equipo de dicho Marco, estos activos serán medidos con posterioridad al reconocimiento, al costo

menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado, razón por lo cual no es viable registrar actualizaciones de su valor.

Ahora bien, para efectos de la determinación del deterioro del valor de los activos, el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público establece que únicamente cuando existan indicios de deterioro, la entidad deberá calcular el valor recuperable, correspondiente al mayor entre el valor razonable menos los costos de disposición y el valor en uso. En caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor recuperable.

Por lo anterior, el avalúo realizado por la Lotería de Medellín no tendrá efectos contables sino fueron solicitados específicamente, para la determinación del deterioro del valor de los activos.

CONCEPTO N° 20192000021371 DEL 16-05-2019
--

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Corrección de los valores de propiedades, planta y equipo incorporados al ESFA mediante avalúo, sin que se deban reexpresar los estados financieros.

Doctora
 LUZ NELLY CORREA CAMACHO
 Contadora
 E.S.E. Hospital Regional de Chiquinquirá
 Chiquinquirá-Boyacá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con N° 2019550001522-2, el día 10 de abril de 2019, mediante la cual solicita:

Durante el proceso de transición al nuevo Marco Normativo de la Resolución 414 de 2014 realizado por la administración anterior, no se efectuaron los avalúos de propiedades, planta y equipo al no contar con flujo de efectivo.

La Contraloría General de Boyacá en auditoría de los estados financieros, realizó una observación frente a que no se habían hecho avalúos en varios años y más en la migración al nuevo marco.

La administración con el interés de cumplir con la norma y actualizar el valor de las propiedades, planta y equipo, el año anterior en una capacitación de la CGN, realizó una pregunta extraoficial a uno de los panelistas cuya respuesta fue, que si se hace en la fecha actual, se deberían reexpresar los estados financieros hasta la fecha en la que se debieron hacer, es decir, a 1º de enero de 2017.

Teniendo en cuenta lo anterior, se solicita se instruya otra forma para cumplir con la norma, sin que deba hacerse la reexpresión de los estados financieros, ya que afectaría la entidad frente a los reportes ya realizados, y corresponde a información ya consolidada, incluso en el balance general de la nación, además del sin número de reprocesos que se deberán realizar.

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

CONSIDERACIONES

Mediante el artículo 3º de la Resolución 414 de 2014, modificado por la Resolución 663 de 2015, se estableció el cronograma así:

“ARTÍCULO 3º. Cronograma. El cronograma de aplicación del Marco normativo anexo a la presente Resolución, comprende tres periodos: preparación obligatoria, transición y aplicación.

Período de 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.

Las empresas presentarán los planes de acción relacionados con la preparación para la preparación obligatoria, a la CGN y a los organismos de inspección, vigilancia y control.

Periodo de transición: Es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2015. Durante este periodo, las empresas seguirán utilizando, para todos los efectos legales, el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública. De manera simultáneamente, 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.

A 31 de diciembre de 2016, las empresas presentarán los primeros estados financieros comparativos con sus respectivas notas bajo el nuevo marco normativo, así:

- a. Estados de situación financiera a 31 de diciembre de 2016, comparado con el 31 de diciembre de 2015 y con el 1º de enero de 2015.
- b. Estado de resultado integral del 1 de enero al 31 de diciembre de 2016, comparado con el 1 de enero al 31 de diciembre de 2015.
- c. Estado de cambios en el patrimonio del 1 de enero al 31 de diciembre de 2016, comparado con el 1 de enero al 31 de diciembre de 2015.
- d. Estado de flujo de efectivo del 1 de enero al 31 de diciembre de 2016, comparado con el 1 de enero al 31 de diciembre de 2015.

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:

Periodo de transición: es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2016. Durante este periodo, las empresas que conforman el SGSSS seguirán utilizando, para todos los efectos legales, el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública. De manera simultáneamente, prepararán información de acuerdo con el nuevo marco normativo a fin de obtener información financiera que pueda ser utilizada con propósitos comparativos en los estados financieros en los que se aplique por primera vez el marco referido.

Al 1º de enero de 2016, las empresas 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 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. Estados de situación financiera a 31 de diciembre de 2017, comparado con el 31 de diciembre de 2016 y con el 1º de enero de 2016.

- b. Estado de resultado integral del 1 de enero al 31 de diciembre de 2017, comparado con el 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 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 1 de enero al 31 de diciembre de 2016.

Parágrafo 2. Las empresas que conforman el SGSSS, que opten por aplicar el Marco normativo anexo a la presente resolución, de conformidad con el cronograma previsto en el parágrafo 1 de este artículo informarán tal decisión a la Superintendencia Nacional de Salud y a la Contaduría General de la Nación, a más tardar el 5 de febrero de 2016.” (Subrayado fuera del texto)

Dentro del numeral 4. Características cualitativas de la información financiera, la comparabilidad corresponde a una característica de mejora establecida en el Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, incorporado mediante la Resolución 414 de 2014, señalando:

“4.2.1. Comparabilidad

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

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

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

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, incorporado mediante la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, frente a las propiedades, planta y equipo y corrección de errores de periodos anteriores establece:

“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. (...)

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. (...)

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)

El Instructivo 002 de 2014 el cual atiende a 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, frente a las propiedades, planta y equipo estableció:

1.1.9 Propiedades, planta y equipo

De acuerdo con el nuevo Marco Normativo, las propiedades, planta y equipo son activos tangibles empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes; para la prestación de servicios; para propósitos administrativos y, en el caso de bienes muebles,

para generar ingresos producto de su arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no están disponibles para la venta y se espera usarlos durante más de un periodo contable. (...)

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

d) Medir cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo utilizando alguna de las siguientes alternativas:

i) Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; para lo cual, realizará las siguientes acciones: (...)

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)

CONCLUSIONES

Previo a dar respuesta a su consulta, es pertinente aclarar que las empresas sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución 414 de 2014 debían sujetarse al cronograma establecido en su artículo 3º, en el que se contempló un periodo de preparación obligatoria en el cual estas debían dar continuidad a las actividades de preparación para la implementación del marco normativo, teniendo en cuenta los plazos y requisitos que establecía la CGN y los organismos de inspección, vigilancia y control y el periodo de transición, que estaba comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2015, con la elaboración del ESFA a 1º de enero de 2015. Para empresas del SGSSS que informaron su decisión de acuerdo con el parágrafo 2 de este artículo, su periodo de transición era entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2016, con la preparación del ESFA a 1º de enero de 2016.

Conforme a lo anterior, la responsabilidad del Hospital correspondía a establecer y determinar las necesidades administrativas, contractuales, financieras o de otra índole, necesarias para llevar a cabo de forma satisfactoria la transición al nuevo Marco de Regulación Contable, sin que se obstruyera el cumplimiento de los criterios allí establecidos, así como identificar sus limitaciones, en cuanto a la elaboración del ESFA.

En todo caso, si las actividades no fueron suficientes para alcanzar los objetivos dispuestos en la transición, estos deben ser corregidos desde el ESFA con el fin de dar cumplimiento a la comparabilidad, característica de mejora que permite a los usuarios identificar y comprender similitudes y diferencias entre partidas, atendiendo a que la información debe estar bajo los mismos criterios de reconocimiento y medición, procediendo así, a la reexpresión retroactiva de la información comparativa afectada por el error, en cuanto la corrección del error de periodos anteriores sea material.

Así mismo, si bien en los Procedimientos Contables del Régimen de Contabilidad Pública precedente se estableció que las propiedades, planta y equipo debían ser actualizadas con una periodicidad de tres (3) años, esto ya no se contempla bajo el nuevo Marco Normativo, en el cual después de su reconocimiento, estos elementos se medirán al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. Por lo tanto, los avalúos que se efectúen con posterioridad a los saldos iniciales, únicamente serán con ocasión al proceso de comprobación del deterioro del valor de los elementos de propiedades, planta y equipo,

para estimar respectivamente el valor recuperable, en cuyo caso requiere del valor razonable o del valor en uso.

Teniendo en cuenta que el Instructivo 002 de 2014 tendría aplicación por una sola vez, para el periodo de transición y el primer periodo de aplicación, la decisión allí tomada frente a la alternativa de medición para los elementos de propiedades planta y equipo, no es modificable con posterioridad. Por tanto, si el Hospital estableció que estos elementos se medirían de acuerdo con la primera alternativa, es decir, al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro del valor, lo avalúos que se realicen no serán de utilidad. Si por el contrario se definió que las propiedades, planta y equipo se medirían por la segunda alternativa de medición, correspondiente al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado, determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición, es oportuno realizar las modificaciones, de acuerdo con los criterios de la norma de Corrección de errores de periodos anteriores.

Por lo anterior, el tratamiento contable para la corrección de las propiedades, planta y equipo en el ESFA a 1º de enero de 2015, corresponderá a la alternativa de medición escogida, de la siguiente manera:

1. Propiedades, planta y equipo medidas de acuerdo con la primera alternativa, es decir, al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro del valor:

La corrección del error deberá atender a las acciones detalladas en dicha alternativa en el momento en que se encuentra disponible la información, para lo cual la entidad debe ajustar las cuentas correspondientes del activo afectando la subcuenta respectiva de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, de conformidad con lo señalado en el capítulo V, numeral 5.3. Corrección de errores de periodos anteriores, de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno

De igual forma, será necesario calcular la depreciación según la Norma de Propiedades, planta y equipo, reconociendo un gasto por los importes correspondientes al año en el cual se enmienda el error y los valores por depreciación de periodos anteriores afectarán la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Por lo anterior, el Hospital deberá evaluar la materialidad del error, en tanto que si el hecho económico es material, deberá efectuar la reexpresión de los estados financieros, de conformidad con lo establecido en la Norma de corrección de errores de periodos anteriores.

2. Propiedades, planta y equipo medidos de acuerdo con la segunda alternativa, es decir, 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:

Para llevar a cabo la corrección de los saldos iniciales bajo esta alternativa, es necesario que los avalúos sean aplicables a 1º de enero de 2015, por lo cual, el error debe ser corregido atendiendo a lo señalado en el capítulo V, numeral 5.3. Corrección de errores de periodos anteriores, 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, afectando la cuenta correspondiente al activo y la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Adicionalmente, será necesario determinar la depreciación respectiva, de acuerdo con la Norma para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, reconociendo un gasto por los importes correspondientes al año en el cual se enmienda el error y los valores por depreciación de periodos anteriores afectarán la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

De igual forma, el Hospital deberá evaluar la materialidad del error, en tanto que si el hecho económico es material, deberá efectuar la reexpresión de los estados financieros, de conformidad con lo establecido en la Norma de corrección de errores de periodos anteriores.

CONCEPTO N° 20192000021571 DEL 21-05-2019
--

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 bienes muebles que se encuentran deteriorados o depreciados.

Señor

DANIEL FELIPE LIZCANO OCAMPO

Chinchiná-Caldas

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550001576-2, el día 15 de abril de 2019, por traslado por competencia hecho por el Departamento Administrativo de la Función Pública, en la cual consulta cómo debe realizar una Empresa Social del Estado (ESE) la baja en cuentas de algunos bienes, motocicletas y material médico quirúrgico, que se encuentran deteriorados y totalmente depreciados.

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

CONSIDERACIONES

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.

En el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable anexo a la Resolución 193 de 2016 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 *ibídem*, 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.”

También establece, en su numeral 3.2.15 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;
- b) Derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;
- c) Derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;
- d) Derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad;
- e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan;

Obligaciones

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

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

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, estipula:

“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.

(...)

10.3. 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.

(...)

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.

32. El costo de las inspecciones generales necesarias para que el activo continúe operando se incorporará como mayor valor del elemento asociado, previa baja en cuentas del valor en libros de cualquier inspección anteriormente capitalizada. Esto se realizará con independencia de que el costo de la inspección previa se haya identificado contablemente dentro de la transacción mediante la cual se haya adquirido o construido dicha partida. De ser necesario, se utilizará el costo estimado de una inspección similar futura como indicador del costo que el componente de inspección tenía cuando la partida fue adquirida o construida.

33. Cuando un elemento de propiedades, planta y equipo esté conformado por partes físicas que tengan un costo significativo con relación a su costo total y sea necesaria la sustitución de una de estas partes, la empresa reconocerá, en el activo, el costo en que se incurra para la sustitución, previa baja en cuentas de la parte sustituida. Esto se realizará con independencia de que el costo del componente se haya identificado y depreciado previamente. De ser necesario, se utilizará el costo de la sustitución como indicador del costo que el elemento sustituido tenía en el momento en el que fue adquirido o construido.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

En atención a que el numeral 3.2.4 del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, anexo a la Resolución 193 de 2016, establece que la entidad debe contar con manuales de políticas contables, acordes con el marco normativo que le sea aplicable, en los que se describan las diferentes formas en que se desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente, la entidad es quien debe establecer los procedimientos para llevar a cabo la baja en cuentas de los bienes que no cumplen las condiciones para su reconocimiento como activos.

Lo anterior, atendiendo a lo regulado en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público anexo a la Resolución 414 de 2014 y en el anexo de la Resolución 193 de 2016, especialmente en sus numerales 3.2.4 y 3.2.15, en procura de garantizar la sostenibilidad de la información financiera, de cara al cumplimiento de las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública.

Ahora bien, desde la perspectiva de la regulación contable expedida por la CGN, en caso de que un bien de propiedades, planta y equipo deje de cumplir la condición de activo para la entidad, porque de este no se espere obtener beneficios económicos futuros por su uso o enajenación, ya sea por deterioro, obsolescencia u otro, se deberá determinar si existe o no diferencia entre el valor inicialmente reconocido y la suma del deterioro del valor acumulado y la depreciación acumulada.

En este sentido, en caso de que el valor inicialmente reconocido sea mayor a la suma de su deterioro y depreciación, se acreditará el valor del activo inicialmente reconocido, se debitarán los valores registrados por deterioro y depreciación acumulados y se afectará la diferencia entre estos valores mediante un débito a la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros, de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS.

En caso contrario, esto es, que no exista diferencia en atención a que el bien se encuentre totalmente depreciado, solo corresponderá acreditar el valor del activo inicialmente reconocido y debitar los valores registrados por deterioro y depreciación acumulados.

Ahora bien, si la empresa determina que la suma del deterioro del valor acumulado y la depreciación acumulada es mayor al valor inicialmente reconocido, corresponderá a un error, por lo cual se deberá atender a lo establecido en la Norma de Corrección de errores de periodos anteriores, estipulada en el numeral 5.3 del capítulo 5 de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Reconocimiento 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.

Respecto a lo referido en su consulta sobre la disposición final de los activos, es menester precisar que el procedimiento para la desincorporación de una partida que no cumple las condiciones esenciales para mantener su reconocimiento como activo de la ESE, 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 procederse a la baja en cuentas, 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.

Es preciso advertir que de conformidad con lo estipulado sobre medición posterior en la norma de propiedades, planta y equipo, la Entidad deberá efectuar anualmente la revisión de la vida útil de estas, y proceder oportunamente, aplicando el procedimiento contable anteriormente señalado, a efectos de no continuar presentando en el estado de situación financiera, bienes que no cumplan los criterios para el reconocimiento como activos.

CONCEPTO No. 20192000026001 DEL 17-06-2019

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 Deterioro del valor de los activos Impuesto a las Ganancias Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Impuesto diferido en elementos de propiedades, planta y equipo avaluados en el momento de la transición al nuevo marco de regulación.

Doctora
IRMA LÓPEZ HENAO
Contadora Serviciudad ESP
E.S.P. Empresa de Servicios Públicos Domiciliarios de Dosquebradas
Dosquebradas, Risaralda

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550001804-2, del día 07 de mayo de 2019, en la cual se señala:

“Serviciudad ESP EICE (cod cgn 230166170) se encuentra en la resolución 414 de las Empresas que NO cotizan en el Mercado ni captan ahorro del público.

Los cambios bajo el nuevo marco normativo se dieron principalmente en Propiedad Planta y Equipo debido al reconocimiento del avalúo de la red de acueducto y alcantarillado, por lo que se generó una diferencia temporaria y se ha venido calculando el impuesto diferido.

El impuesto diferido surge de la evaluación de las diferencias de hechos que se han reconocido en los estados financieros o en las declaraciones e impuesto de la entidad y que van a tener una consecuencia fiscal futura.

En el caso nuestro debido al incremento del grupo de activos principales, la base contable es MAYOR a la base fiscal: hay diferencia temporaria imponible (pasivo) y su contrapartida es un gasto por impuesto diferido.

La ley 1819 de 2016 en su art. 82 realizó modificación al Artículo 137. Limitación a la Deducción por Depreciación, incrementando las vidas útiles de la mayoría de grupos de

Propiedad Planta y equipo, y en el art. 123 realizó adición al capítulo IV del ETN en su artículo 289 numeral 2 al 4 así:

ARTÍCULO 289 EFECTO DEL ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA DE APERTURA -ESFA-EN LOS ACTIVOS Y PASIVOS, CAMBIOS EN POLÍTICAS CONTABLES Y ERRORES CONTABLES

Las siguientes son reglas aplicables para el impuesto sobre la renta y complementarios:

2. Los activos y pasivos que por efecto de la adopción por primera vez del marco técnico normativo contable ya no sean reconocidos como tales, deberán mantener el valor patrimonial declarado fiscalmente en el año o periodo gravable anterior.
3. Los costos atribuidos a los activos y pasivos en la adopción por primera vez del marco técnico normativo contable no tendrá efectos fiscales. El costo fiscal de estos activos y pasivos será el declarado fiscalmente en el año o periodo gravable anterior, antes de la adopción por primera vez.
4. Los activos que fueron totalmente depreciados o amortizados fiscalmente antes del proceso de convergencia no serán objeto de nueva deducción por depreciación o amortización.

De acuerdo a lo anterior expuesto, el mayor valor de los activos reconocidos en el ESFA genera un valor en depreciación mayor que según la norma fiscal no será deducible en el futuro.

Por lo tanto, las diferencias temporales no permitirían ser subsanadas, revertidas en periodos futuros, siendo este el objetivo del reconocimiento del impuesto diferido.

De acuerdo con todo lo anterior, el impuesto diferido se genera cuando el valor en libros de los activos y pasivos es diferente a la base fiscal, originando una diferencia temporaria que puede ser imponible o deducible, y que a la vez ocasiona un pasivo o un activo por impuesto diferido.

Es claro que el valor de los activos y pasivos determinados en aplicación de los nuevos marcos contables no generaran efectos fiscales, al mantenerse los valores patrimoniales declarados en el año o periodo anterior, más aún el artículo 290 del Estatuto Tributario establece que el saldo pendiente por depreciar de los activos fijos al 31 de diciembre de 2016, se terminara de depreciar durante la vida útil fiscal remanente del activo fijo depreciable.

El objetivo del impuesto diferido es que en el ERI se refleje la apropiación del impuesto de renta directamente asociado con los resultados del periodo y que en el balance se revelen

los derechos y obligaciones vinculados con el pago del impuesto de renta una vez efectuadas las apropiaciones del ejercicio.

El impuesto diferido surge de la evaluación de las diferencias de hechos que se han reconocido en los estados financieros o en las declaraciones de impuestos de la entidad y que van a tener una consecuencia fiscal futura.

Dado el hecho que la empresa por el efecto de la implementación del nuevo marco normativo contable, genero un aumento en el valor de los bienes de propiedad, planta y equipo, con el correspondiente registro pasivo del impuesto diferido y el efecto rebote sobre la depreciación de unos bienes valuados muy por encima del costo fiscal, los cuales generan el registro de altos niveles de depreciaciones que menoscaban el resultado económico del desarrollo de la actividad económica de la empresa, con la presencia continua de pérdidas contables, en sus estados financieros.

Si el impuesto diferido tiene como objetivo la recuperación futura del valor en libros de activos o la liquidación de pasivos en el balance general, y el reconocimiento de transacciones y otros eventos del ejercicio en curso que son reconocidos en los estados financieros de una empresa, con el fin de conocer la realidad económica de las empresas, en nuestro caso la revaluación de los bienes de propiedad, planta y equipo generan distorsiones significativas que menoscaban el patrimonio de la empresa, con indicativos financieros y sociales negativos, más aun cuando la misma es una entidad de servicios públicos y además EICE que en primera instancia no pretende enajenar o ceder los bienes en cuestión, por cuanto los mismos por efectos del uso continuado no generaran en el futuro un verdadero impuesto de ganancias ocasionales o de renta ordinario, ya que estos bienes pierden continuamente su valor.

Por las anteriores consideraciones solicito cordialmente a ustedes, aclaración sobre este tema, y si es procedente realizar el ajuste reversando el pasivo y el activo por impuesto diferido por este concepto, o cual sería el procedimiento a seguir por la empresa para eliminar o disminuir el efecto del gasto por depreciación, que genera perdida periódica por el manejo del impuesto diferido.”

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 Régimen de Contabilidad Pública (RCP), mediante la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, establece:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

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.

(...)

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.

(...)

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.

(...)

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.

(...)

16.4. Medición del Valor Recuperable

14. En este apartado, el término “activo” se usa para referir tanto a los activos individuales como a las unidades generadoras de efectivo.

15. Para comprobar el deterioro del valor del activo, la empresa estimará el valor recuperable, el cual corresponde al mayor entre el valor razonable menos los costos de disposición y el valor en uso.

16. No siempre será necesario determinar el valor razonable del activo menos los costos de disposición y su valor en uso. Si cualquiera de esos valores excede el valor en libros del activo, no habrá deterioro del valor y no será necesario estimar el otro valor.

17. Si no es factible medir el valor razonable del activo menos los costos de disposición, la empresa podrá utilizar el valor en uso del activo como su valor recuperable.

18. El valor recuperable se calculará para un activo individual, a menos que el activo no genere entradas de efectivo que sean, en buena medida, independientes de las producidas por otros activos o grupos de activos. Si este fuera el caso, el valor recuperable se determinará para la unidad generadora de efectivo a la que pertenezca el activo, a menos que el valor razonable del activo, menos los costos de disposición, sea mayor que su valor en libros o se estime que el valor en uso del activo esté próximo a su valor razonable menos los costos de disposición y este último valor pueda ser medido.

(...)

CAPÍTULO V. OTRAS NORMAS.

(...)

2. 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.

8. La empresa reconocerá un pasivo por impuestos diferidos cuando exista una diferencia temporaria imponible. Las diferencias temporarias imponibles son aquellas que se espera generen, en periodos futuros, un aumento en la ganancia fiscal cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado. (...)

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

(...)

15. En la estimación de la ganancia fiscal futura probable se podrá incluir la recuperación de activos por un valor superior a su valor en libros siempre que exista evidencia suficiente de que es probable que la empresa logre esto.

16. Los impuestos diferidos generados como producto de una transacción, hecho o suceso en el periodo actual o en periodos posteriores se reconocerán como ingreso o gasto y se incluirán en el resultado del periodo, excepto cuando estos hayan surgido de transacciones o sucesos reconocidos en el patrimonio, caso en el cual se reconocerán en el patrimonio. Los impuestos diferidos reconocidos en el patrimonio que se relacionen con partidas presentadas en el otro resultado integral, se presentarán en el otro resultado integral.

(...)

2.2.2. Determinación de la base fiscal

19. La base fiscal de un activo es el valor que será deducible de los beneficios económicos que, para efectos fiscales, obtenga la empresa en el futuro cuando recupere el valor en libros de dicho activo. Si tales beneficios económicos no tributan, la base fiscal del activo será igual a su valor en libros.

(...)

2.2.3. Medición inicial

22. Los activos y pasivos por impuestos diferidos se medirán por las cantidades que se espera recuperar o pagar en el futuro cuando el activo se realice o el pasivo se cancele, utilizando las tasas y leyes fiscales que se hayan aprobado al final del periodo contable. Para el efecto, se emplearán las tasas que sean de aplicación en el ejercicio gravable en que el activo se realice o el pasivo se cancele.

23. La medición de los activos y pasivos por impuestos diferidos reflejará el origen y las consecuencias fiscales que se derivarían de la forma como la empresa espere, al final del periodo contable, recuperar o liquidar el valor en libros de sus activos y pasivos. Esto es, mediante su uso o su disposición. Los activos y pasivos por impuestos diferidos no se medirán por su valor presente.

(...)” (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 la dinámica de la siguiente cuenta contable:

“2918-PASIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS

DESCRIPCIÓN

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

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de la reversión de los pasivos por impuestos diferidos.
- 2- El menor valor generado como consecuencia de cambios en las leyes fiscales.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los pasivos por impuestos diferidos.
- 2- El mayor valor generado como consecuencia de cambios en las leyes fiscales.”
(Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIÓN

El impuesto diferido se genera, cuando el valor en libros de los activos y pasivos es diferente a su base fiscal, originando unas diferencias temporarias que pueden ser imponibles o deducibles. Las diferencias temporarias son imponibles, si en periodos futuros genera un aumento en la ganancia fiscal cuando el valor en libros del bien sea recuperado o la obligación liquidada, o deducibles, si se espera produzca una disminución en la ganancia fiscal, cuando el activo sea recuperado o el pasivo liquidado. Ello obedece a que 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, difieren de las normas tributarias.

Es importante precisar que, en la estimación de la ganancia fiscal futura, se podrá incluir la recuperación de activos por un valor superior a su valor en libros, para esto, la Empresa deberá contar con evidencia suficiente de que el valor del bien se recupera por su venta o a través de su uso.

Para la determinación de la recuperación por el uso, deberá tenerse en cuenta la Norma de Deterioro del valor de los activos, la cual establece parámetros para la medición del importe recuperable, el cual corresponde al mayor entre el valor razonable menos los costos de disposición y el valor en uso. El importe recuperable calculado se comparará con el valor en libros, y si es mayor, significa que el activo a futuro será recuperado por su venta o a través de su uso, si es menor, hay una pérdida en los beneficios económicos futuros del activo.

De lo anterior se puede concluir que, una Empresa puede recuperar un activo a través de su uso o por la venta, por lo tanto, si no espera venderlo, significa que, la medición del impuesto diferido deberá reflejar el origen y las consecuencias fiscales que se derivarían de la forma como se espera, al final del periodo contable, recuperar el activo, esto es, mediante

su uso. Para el efecto, se emplearán las tasas que sean de aplicación en el ejercicio gravable en que el activo se realice.

Dado que la entidad manifiesta que no tienen intención de venta de los bienes, se descarta la recuperación por vía de la enajenación a título oneroso, pero se materializa la recuperación por el uso en desarrollo de las actividades misionales.

Así las cosas, frente a la situación planteada en su consulta, si la base fiscal de las propiedades, planta y equipo difiere del valor en libros (costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado), se genera una diferencia temporaria imponible cuando el valor en libros es superior a la base fiscal, de lo contrario, la diferencia temporaria será deducible. A las diferencias temporarias que surjan, se le aplicará la tasa impositiva del ejercicio gravable en que el activo se recupere a través de su uso, de conformidad con las tasas y leyes vigentes al final de cada período contable.

Ahora bien, la reversión del impuesto diferido calculado para los bienes de propiedades, planta y equipo se configurará en cada uno de los períodos contables en los cuales, al efectuar la comparación entre el valor en libros y su base fiscal, dé lugar al reconocimiento de una disminución del pasivo por impuesto diferido, hasta agotar su importe.

CONCEPTO No. 20192000027981 DEL 04-07-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Propiedad, planta y equipo Otros activos Otros Pasivos Transferencias y subvenciones
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los recursos recibidos del Municipio de Tunja para la construcción del hospital local de Tunja Reconocimiento contable del hospital local de Tunja

Doctoras
 DIANA PARRA GORDO
 Contadora Pública
 VERÓNICA GUTIÉRREZ LÓPEZ
 Revisora Fiscal
 E.S.E. Santiago de Tunja
 Tunja, Boyacá

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550002160-2, del 06 de junio de 2019, en la cual solicita conceptuar sobre el tratamiento contable de los anticipos recibidos del Municipio de Tunja para la construcción del Hospital local de Tunja.

“La Empresa Social del Estado Santiago de Tunja, se encuentra en proceso de construcción del Hospital local para la ciudad de Tunja, los anticipos recibidos a través de convenios interadministrativos del Municipio de Tunja se han registrado en la cuenta contable 29 OTROS PASIVOS-2901 ANTICIPOS Y AVANCES RECIBIDOS, por valor de \$9.858.876.879 a 31 de diciembre de 2018.

La consulta es: en qué momento se pueden reconocer los valores registrados en la cuenta 2901 ANTICIPOS Y AVANCES RECIBIDOS, al patrimonio institucional ya que la entrega del bien se realizará hasta octubre de 2019; o por el hecho de tener la legalización de avances de obra (actas parciales), con estos soportes se podría reclasificar al patrimonio de la entidad.”

CONSIDERACIONES

El Convenio Interadministrativo No. 22, celebrado entre el Municipio de Tunja y la E.S.E. Santiago de Tunja, el 07 de noviembre de 2017, establece:

“CLÁUSULA PRIMERA.-OBJETO: AUNAR ESFUERZOS FINANCIEROS Y TÉCNICOS CON EL FIN DE FORTALECER LA ATENCIÓN DE SALUD A TRAVÉS DE LA CONSTRUCCIÓN DEL HOSPITAL LOCAL DE TUNJA PRIMERA ETAPA. (...)

CLÁUSULA TERCERA.-VALOR: El valor del presente convenio para todos los efectos legales y fiscales se estima la suma de: OCHO MIL UN MILLONES DE PESOS (\$8.001.000.000.00), M/CTE.

CLÁUSULA CUARTA.-FORMA DE PAGO: El aporte del MUNICIPIO será cancelado de la siguiente manera: A) SEIS MIL UN MILLÓN DE PESOS (\$6.001.000.000) una vez firmada el acta de inicio del convenio (recursos de crédito) B) MIL MILLONES DE PESOS (\$1.000.000.000) en la vigencia fiscal 2019 (vigencias futuras). (...)

CLÁUSULA SEXTA.-PLAZO DE EJECUCIÓN Y VIGENCIA DEL CONVENIO: El plazo para la ejecución del presente Convenio será hasta el 31 de diciembre de 2019, a partir del perfeccionamiento, cumplimiento de los requisitos de ejecución y suscripción del Acta de Inicio. (...)

CLÁUSULA OCTAVA: ACTIVIDADES A DESARROLLAR POR PARTE DE LA ESE: 1). La ESE Santiago de Tunja deberá invertir los recursos entregados por el Municipio con destinación específica para la terminación de la construcción del hospital local, primera etapa de la ciudad de Tunja. 2) La ESE deberá realizar las contrataciones correspondientes con el fin de dar cumplimiento al objeto del presente convenio cumpliendo estrictamente con los diseños aprobados por el Ministerio de Salud. 3) La ESE Santiago de Tunja deberá abrir una cuenta bancaria para uso exclusivo de estos recursos. 4) La ESE deberá adelantar todas las gestiones respecto de permisos, autorizaciones, licencias y similares que se requieran para la ejecución de las obras derivadas del presente convenio. 5) La ESE debe invitar a la comunidad para que se constituyan en veeduría ciudadana. 6) Todas las acciones relacionadas con el gasto de estos recursos deben ser informados al supervisor del presente convenio. 7) La ESE Santiago de Tunja entregará al supervisor del convenio los informes que sean requeridos sobre las acciones y actividades realizadas dentro del convenio. 8) El presupuesto que no se ejecute para el desarrollo del objeto del convenio, por parte de la ESE Santiago de Tunja deberá ser reintegrado al Municipio. 9) El Municipios apoyará técnica y jurídicamente a la ESE en los procesos precontractuales y contractuales que se requieren para el desarrollo del presente convenio. (...)

CLÁUSULA DÉCIMA PRIMERA. SUPERVISIÓN: Estará a cargo de la secretaría de infraestructura y de la Secretaría de Protección Social del Municipio o quienes hagan sus veces, quienes velarán por los intereses del mismo y tendrán las funciones que por la índole y naturaleza del presente convenio le sean propias, entre otras: (...) 2). CONTROL FINANCIERO. Comprende: a). Controlar los pagos que se deban efectuar por parte del MUNICIPIO, de acuerdo con lo señalado en la respectiva cláusula. b). Velar por la correcta ejecución del objeto contractual, para lo cual implementará controles como la exigencia de soportes como facturas, etc., para verificación de la utilización de dichos recursos.” (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, el contrato N° 108 de 2018, celebrado entre la ESE Santiago de Tunja y el Consorcio Pemucal, indica:

“CLÁUSULA PRIMERA.-OBJETO: EL CONSTRATISTA se obliga para con el ESE SANTIAGO DE TUNJA a la CONSTRUCCIÓN PRIMERA ETAPA HOSPITAL LOCAL DE TUNJA DE CONFORMIDAD A LAS CONDICIONES ESTABLECIDAS EN LOS PRESENTES TÉRMINOS Y EN EL CONTRATO QUE SE CELEBRE PARA EL EFECTO.

CLÁUSULA SEGUNDA.-VALOR: El valor del presente contrato, para tofos los efectos legales y fiscales, se estima en la suma OCHO MIL NOVECIENTOS SIETE MILLONES SETECIENTOS SETENTA Y SIETE MIL QUINIENTOS UN PESOS CON CATORCE CENTAVOS M/CTE (\$8.907.777.501,14); valor que será agotado de acuerdo con los precios ofertados y al servicio efectivamente suministrado (...)

CLÁUSULA TERCERA. FORMA DE PAGO: (...) ESE SANTIAGO DE TUNJA se compromete a pagar el valor del contrato subordinado a las apropiaciones que del mismo se hagan del presupuesto, de la siguiente manera: El desembolso de los recursos se realizará de la siguiente manera: 1. Un primer desembolso, correspondiente al 30% del valor total del contrato en calidad de anticipo una vez perfeccionado el contrato y se hayan aprobado las respectivas pólizas, además de la presentación y aprobación por la Interventoría del Plan de Inversión del Anticipo. El anticipo se entregará y manejará de acuerdo con las normas vigentes para el manejo del mismo, teniendo en cuenta el flujo de inversiones presentado en la programación de obra. 2. Pago mediante actas parciales hasta completar el 95% del valor contratado, previa aprobación de pólizas y suscripción del acta parcial. 3. El porcentaje restante correspondiente al 5% se pagará a la entrega total del objeto contractual previa suscripción del acta de recibo a satisfacción, informe de actividades respectivo, acta de liquidación y pago de seguridad social. (...)

CLÁUSULA QUINTA.-PLAZO, LUGAR DE EJECUCIÓN Y VIGENCIA DEL CONTRATO: El plazo para la ejecución del presente contrato será de 18 MESES, contados a partir del acta de

iniciación, una vez perfeccionado el contrato y cumplidos los requisitos de ejecución. La ejecución del contrato se realizará en la Ciudad de Tunja”.

El Marco Conceptual dispuesto como anexo de la Resolución 533 de 2015, mediante la cual la CGN expidió el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, en el numeral 4.1.2 señala lo siguiente:

“4.1.2 Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo.

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)

Igualmente, el citado Marco conceptual, en el numeral 5 señala los siguientes principios que rigen el proceso contable:

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

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

También, el citado Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las entidades de gobierno que se encuentran bajo el ámbito de aplicación de la Resolución N2 533 de 2015, en relación con la definición de los activos, señala lo siguiente:

“6.1.1 Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos

futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. (...)

El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo son el potencial que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad que tiene un recurso para reducir los flujos futuros de salida de efectivo...

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

En las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos del Marco Normativo para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de

Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, se 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

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. (...)

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.”

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución N° 139 de 2015 y sus modificaciones, indica:

“1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los pagos anticipados por concepto de la adquisición de bienes y servicios que se recibirán de terceros, tales como seguros, intereses, comisiones, arrendamientos, publicaciones y honorarios, entre otros. Estos pagos deben amortizarse durante el periodo en que se reciban los bienes y servicios, o se causen los costos o gastos.
(...)

1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS

DESCRIPCIÓN

Representa los valores entregados por la empresa, en calidad de avance o anticipo para la obtención de bienes y servicios, así como los correspondientes a los viáticos y gastos de viaje que están pendientes de legalización.”

CONCLUSIONES

Los hechos económicos deberán reconocerse atendiendo a su forma económica, independientemente de su forma legal, razón por la cual, para el reconocimiento contable de las transacciones derivadas de un convenio o contrato administrativo o interadministrativo, la entidad deberá evaluar cada una de sus cláusulas, de esta manera identificar aspectos tales como: modalidad de contratación, objeto del contrato, derechos y obligaciones de las partes, formas de pago, intenciones de las partes, quién asume los riesgos, quién obtiene los beneficios, derecho de propiedad de los recursos, contraprestación directa por parte del contratista, recursos o bienes entregados únicamente para su administración, existencia de condiciones que de no cumplirse implican la devolución de los recursos, entre otros.

Una vez las entidades intervinientes tengan definido lo anterior, podrán contar con información suficiente para proceder a realizar los registros contables que mejor reflejen la realidad económica de las transacciones que surjan entre las partes.

Dado que, en el convenio interadministrativo entre el Municipio de Tunja y la ESE Santiago de Tunja no es posible identificar quién tiene el control de los recursos ni quién asume los riesgos sustanciales, siendo este un factor determinante para dilucidar los registros contables que deben efectuar las partes, el Municipio y la ESE deberán reunirse y mediante la aplicación de juicios profesionales definir cuál de los siguientes escenarios les es aplicable:

a. El Municipio de Tunja entrega en administración a la ESE Santiago de Tunja los recursos para la construcción del Hospital Local de Tunja

El Municipio de Tunja no transfiere el derecho de los recursos a la ESE Santiago de Tunja y mantiene el control sobre los mismos, en este caso, la ESE Santiago de Tunja efectúa una serie de actividades previamente especificadas por cuenta y riesgo del Municipio en cumplimiento del convenio interadministrativo.

- Recepción de los recursos

Cuando la ESE Santiago de Tunja reciba los recursos reconocerá un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 290201-En administración, de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Mientras que, el Municipio al entregar los recursos, deberá registrar tal hecho mediante un débito en la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

- Ejecución de los recursos

Con el informe de ejecución de los recursos por parte de la ESE, el Municipio debe actualizar el valor de la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y reconocer en su contabilidad los hechos económicos derivados de la gestión efectuada. A su vez, la ESE disminuirá el saldo en la subcuenta 290201-En administración, de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

- Reconocimiento del contrato de prestación de servicios con el Consorcio Pemucal

Una vez se ha perfeccionado el contrato y es aprobado por la Interventoría del Plan de Inversión del Anticipo, la ESE reconoce la entrega del anticipo al proveedor mediante un débito en la subcuenta 190604-Anticipo para adquisición de bienes y servicios, de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, y un crédito en la respectiva subcuenta de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Con la entrega de las actas parciales por la ejecución de los recursos por parte del proveedor, la ESE deberá entregar el informe correspondiente al Municipio para que este incorpore el avance de la construcción.

Así las cosas, la ESE disminuirá el anticipo entregado contra la disminución de los recursos recibidos en administración, mediante un débito en la subcuenta 290201-En administración, de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, y un crédito en la subcuenta 190604-Anticipo para adquisición de bienes y servicios, de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS. Una vez agote el valor del anticipo, reconocerá una cuenta por pagar al proveedor en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, por el valor pendiente de pagar.

Los pagos al proveedor se efectuarán reconociendo un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES y un crédito en la subcuenta que atañe de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Por su parte, el Municipio incorporará el activo mediante un débito en la subcuenta 152002-Construcciones, de la cuenta 1520-PRODUCTOS EN PROCESO, o en la subcuenta 161501-Edificaciones, de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO, según corresponda, y un crédito en la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Una vez el inmueble se encuentre en condiciones de uso, el Municipio reclasificará la construcción mediante un débito en la subcuenta 151003-Construcciones, de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA, y un crédito en la subcuenta 152002-Construcciones, de la cuenta 1520-PRODUCTOS EN PROCESO, o un débito en la subcuenta 164010-Clinicas y hospitales, de la cuenta 1640-EDIFICACIONES, y un crédito en la subcuenta 161501-Edificaciones, de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO, según corresponda.

- Entrega del inmueble a la ESE Santiago de Tunja

Si al finalizar el convenio, cuando el hospital local se encuentre en condiciones de uso, el Municipio decide realizar la entrega del inmueble a la ESE Santiago de Tunja, la ESE incorporará el activo mediante un débito en la subcuenta 164010-Clinicas y hospitales, de la cuenta 1640-EDIFICACIONES, y un crédito en la subcuenta 443006-Bienes recibidos sin contraprestación, de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

El Municipio reconocerá este hecho mediante un débito en la subcuenta 542407-bienes entregados sin contraprestación, de la cuenta 5424-SUBVENCIONES, y un crédito en la subcuenta 152002-Construcciones, de la cuenta 1520-PRODUCTOS EN PROCESO, o en la subcuenta 161501-Edificaciones, de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO, según corresponda.

b. El Municipio de Tunja transfiere la titularidad de los recursos a la ESE Santiago de Tunja

Cuando el Municipio entrega los recursos y cede la titularidad plena de los mismos a la ESE Santiago de Tunja, sin exigir contraprestación directa, dicha operación constituye un gasto por subvención para el Municipio y un ingreso por subvención para la ESE. Sin embargo, en algunos convenios se pacta que el derecho de los recursos se obtiene al momento de cumplir condiciones específicas, tal como el requisito de invertirlos específicamente en el objeto del contrato y el reintegro de los recursos que no sean ejecutados.

De acuerdo a la existencia o no de condiciones específicas, la entidad podrá adherirse a uno de los dos tratamientos expuestos a continuación:

i. Subvención sin condiciones

Si en el convenio interadministrativo no se han establecido condiciones, cuando el Municipio ordene el pago de los recursos a la ESE, esta última reconoce un débito en la subcuenta 132416-Subvención por recursos transferidos por el gobierno, de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno, de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

Con el recaudo de los recursos, la ESE deberá registrar un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en la subcuenta 132416-Subvención por recursos transferidos por el gobierno, de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR.

ii. Subvención condicionada

Si en el convenio interadministrativo se han impuesto condiciones, cuando el Municipio ordene el pago de los recursos a la ESE, esta última reconoce un débito en la subcuenta 132416-Subvención por recursos transferidos por el gobierno, de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas, de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS.

Con el recaudo de los recursos, la ESE deberá registrar un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en la subcuenta 132416-Subvención por recursos transferidos por el gobierno, de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR.

Cuando la ESE inicie la ejecución de los recursos reconocerá los activos o gastos que corresponda y su respectiva cuenta por pagar como se indica en el literal subsiguiente. Alternamente, reconocerá el ingreso por subvención y amortizará el pasivo diferido, mediante un débito en la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas, de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, y un crédito en la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno, de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

- Reconocimiento del contrato de prestación de servicios con el Consorcio Pemucal

Una vez se ha perfeccionado el contrato y es aprobado por la Interventoría del Plan de Inversión del Anticipo, la ESE reconoce la entrega del anticipo al proveedor mediante un débito en la subcuenta 190604-Anticipo para adquisición de bienes y servicios, de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, y un crédito en la respectiva subcuenta de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Con la entrega de las actas parciales por la ejecución de los recursos por parte del proveedor, la ESE reconocerá el activo y disminuirá el anticipo entregado, mediante un débito en la subcuenta 161501-Edificaciones, de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO, y un crédito en la subcuenta 190604-Anticipo para adquisición de bienes y servicios, de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS. Una vez agote el valor del anticipo, reconocerá una cuenta por pagar al proveedor en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, por el valor pendiente de pagar.

Los pagos al proveedor se efectuarán reconociendo un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES y un crédito en la subcuenta que atañe de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

- Reconocimiento de la infraestructura dentro de la información financiera de la ESE

El reconocimiento de la construcción de la infraestructura se realizará en la subcuenta 161501-Edificaciones, de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO, y la medición se realizará por los valores directamente atribuibles a dicha construcción. Una vez el activo se encuentre en condiciones de uso se deberá reclasificar a la subcuenta 164010-Clinicas y hospitales, de la cuenta 1640-EDIFICACIONES.

CONCEPTO No. 20192000028301 DEL 09-07-2019

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 bienes inmuebles transferidos por el Departamento de Santander al Instituto Financiero para el desarrollo de Santander

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° 2019550002227-2 del 13 de junio de 2019, mediante la cual solicita concepto sobre los siguientes aspectos, relacionados con los bienes transferidos por el Departamento de Santander al IDESAN:

1. Los bienes recibidos se deben seguir llevando como activos en Propiedad, planta y equipo o se debe hacer alguna reclasificación de los mismos?
2. Qué figura pública se debe suscribir con la Corporación Parque Nacional del Chicamocha, quienes están operando las atracciones de los Parques, para que el IDESAN siga presentando la propiedad en sus estados financieros y lograr rentabilidad de estos activos?
3. La Corporación Parque Nacional del Chicamocha debe también registrar entre sus activos dichos bienes?

Sobre el particular, la entidad señala:

En el mes de junio de 2017, el Instituto Financiero para el Desarrollo de Santander -IDESAN recibió del Departamento de Santander bienes según las siguientes resoluciones:

Resolución N° 0005779 del 28 de abril de 2017 que señala, "ARTÍCULO PRIMERO: Transferir a título gratuito al INSTITUTO FINANCIERO PARA EL DESARROLLO DE SANTANDER "IDESAN",

identificado con Número de Identificación Tributaria 890.205.565-1 el derecho real de dominio y propiedad de los siguientes bienes inmuebles con sus mejoras y anexidades que son propiedad del Departamento de Santander con Número-de Identificación Tributaria No. 890.201.235-6.

ARTÍCULO SEXTO: Dar de baja los bienes inmuebles de los registros en el inventario del Departamento de Santander”

Y Resolución N° 0009045 del 21 de junio de 2017 que señala: Transferir a título gratuito al INSTITUTO FINANCIERO PARA EL DESARROLLO DE SANTANDER "IDESAN", el derecho real de dominio y propiedad de los siguientes bienes inmuebles con sus mejoras y anexidades (...)

Además, mediante Acta de entrega del 27 de junio de 2017 la Gobernación de Santander entregó al Instituto Financiero para el Desarrollo de Santander-IDESAN los siguientes inmuebles:

Parque Nacional del Chicamocha y Acuaparque

- Teleférico
- Terrenos
- Monumento a la Santadereanidad

Ecoparque Cerro el Santísimo

- Monumento el Santísimo
- Teleférico ecoparque cerro el Santísimo
- Terrenos

Acuaparque Parque Nacional del Chicamocha

Sede Social Contraloría Departamental de Santander

Terreno La Vega Piedecuesta-Vivero los cauchos

Con base en lo anotado, el IDESAN contabilizó los bienes recibidos, registrándolos como activos en Propiedades, planta y equipo de acuerdo con el CGC vigente para las entidades que aplican la Resolución 414 de 214.

De otra parte, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública emitió concepto a la Corporación Parque Nacional del Chicamocha en su carácter de corporación privada, en el cual determinó la forma adecuada de contabilización de los contratos de servicios, administración, operación y mantenimiento rehabilitación, construcción que la Corporación suscribió con el Departamento de Santander conceptuando sobre el particular, que en desarrollo de los convenios suscritos entre las dos entidades, la Corporación maneja dos tipos de activos, aquellos adquiridos con recursos propios y levantados sobre terrenos del

Departamento y los cuales al momento de liquidación o terminación de los convenios pasaron a ser propiedad del departamento; y los activos que son propiedad del departamento pero que fueron entregados para su custodia, manejo y operación.

A la pregunta de si los bienes que administra y opera la Corporación pueden reconocerlos como activos, el Consejo Técnico de Contaduría Pública señala: “este Consejo considera, con fundamento en la información general suministrada, que los activos adquiridos con recursos provenientes de la explotación de los parques, que al final del contrato pasan a ser propiedad del departamento, y los activos que fueron entregados para su custodia, manejo y operación, no deben formar parte de los activos reconocidos en los informes financieros de propósito general de la Corporación privada Parque Nacional del Chicamocha. Esto no significa, que tales activos no deban ser reconocidos en los informes financieros elaborados por el Departamento de Santander o por las entidades a las que se trasladen dichos activos, de acuerdo con el marco de información que sea aplicable, ni que la corporación privada no deba cumplir las obligaciones de reporte de información al Concedente, que hayan sido establecidas en los contratos.

En consecuencia para determinar la forma adecuada en que la Corporación privada debe contabilizar sus activos, pasivos, ingresos y gastos, es necesario que se establezca, de acuerdo con las cláusulas del contrato, el monto de los recursos provenientes de la explotación de los parques que remunera la administración, la operación, la puesta en funcionamiento, el mantenimiento, la explotación, la promoción y la construcción o ampliación de nuevas atracciones. Al efectuar la separación de estos recursos en sus diferentes conceptos, la Corporación y el Departamento podrán establecer la forma adecuada para contabilizar sus activos, pasivos, ingresos y gastos, que provienen de la explotación de los parques.”

CONSIDERACIONES

El Marco normativo para las Empresas que no Cotizan en el mercado de valores y que no Captan ni Administran ahorro del público define los elementos de los estados financieros, es así como en el numeral 6.1.1 del Marco conceptual en relación con los activos, señala:

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

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y

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

Por su parte las normas contenidas en el Anexo de la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, en relación con la Norma de Propiedades, planta y equipo, 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. (...)
3. Los terrenos sobre los que se construyan las propiedades, planta y equipo se reconocerán por separado.
15. Los elementos de propiedades, planta y equipo construidos en virtud de la ejecución de contratos de concesión se medirán, de acuerdo con lo establecido en la Norma de Acuerdos de Concesión desde la Perspectiva de la Empresa Concedente.”

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas, nos permitimos atender su solicitud en los siguientes términos:

Pregunta 1.

Los bienes recibidos se deben seguir llevando como activos en Propiedad, planta y equipo o se debe hacer alguna reclasificación de los mismos?

El Marco conceptual de la regulación contable que aplica a las Empresas que no Cotizan en el mercado de valores y que no Captan ni Administran ahorro del público dispone que los activos representan recursos controlados por la empresa, producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener probables beneficios económicos futuros que pueden medirse

con fiabilidad, anotando además, que el control existe cuando la empresa decide el propósito para el cual se destina el activo y asume sustancialmente los riesgos asociados al mismo.

Por su parte, la Norma de Propiedades, planta y equipo determina que son aquellos activos tangibles empleados por la empresa para la prestación de servicios o para generar un ingreso producto de su arrendamiento, que 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.

En consecuencia, mientras los activos conserven las características propias del activo y de una Propiedad, planta y equipo deben presentarse en la información financiera de la empresa.

Ahora bien, los activos representados en parques recreacionales se clasifican como Bienes de uso público que de manera general corresponden al ámbito de las operaciones propias de las entidades de Gobierno, pero que al ser transferidos a una empresa que aplica un marco regulatorio diferente, como es el de las Empresas que no Cotizan en el mercado de valores y que no Captan ni Administran ahorro del público, los bienes recibidos se incorporarán como Propiedades, planta y equipo a los cuales se aplicará lo dispuesto en la Norma respectiva, utilizando en sus registros las auxiliares necesarias que permitan identificarlos y controlarlos, además de informar en las notas a los estados financieros el tipo de activos que componen este rubro.

Pregunta 2.

Qué figura pública se debe suscribir con la Corporación Parque Nacional del Chicamocha, quienes están operando las atracciones de los Parques, para que el IDESAN siga presentando la propiedad en sus estados financieros y lograr rentabilidad de estos activos?

En cuanto al modelo de contratación que el IDESAN pueda suscribir con la Corporación Nacional del Chicamocha, es un asunto de carácter administrativo respecto del cual no es competencia de la Contaduría General de la Nación pronunciarse, ya que de acuerdo con la Ley 298 de 1996, corresponde al Contador General de la Nación entre otras, emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación, anotando que la entidad, en desarrollo del Sistema de Control Interno, es autónoma en la administración de sus activos, razón por la cual deberá implementar las políticas y procedimientos para el control de los bienes de Propiedades, planta y equipo.

Pregunta 3.

La Corporación Parque Nacional del Chicamocha debe también registrar entre sus activos dichos bienes?

Respecto del tratamiento contable a aplicar por la Corporación Parque Nacional del Chicamocha, al no ser una entidad pública le corresponderá acoger el concepto emitido por el Consejo Técnico de Contabilidad Pública.

CONCEPTO No. 20192000029191 DEL 11-07-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento de vehículo compactador y otros bienes entregados por la Alcaldía Municipal mediante contrato de comodato

Señora
CHERLY GONZÁLEZ

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con N° 2019550002287-2, el día 18 de junio de 2019, mediante la cual solicita asesoría para el reconocimiento de un vehículo compactador y otros bienes, por parte de una empresa de servicio públicos creada en el año 2015, que fueron recibidos en comodato por parte de la Alcaldía Municipal y las cuentas que deben afectarse.

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

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014, frente a los activos establece:

“6.1 Definición de los elementos de los estados financieros

6.1.1 Activos

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

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y

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

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

(...)

Para que un activo se reconozca, debe tener un costo o un valor que pueda medirse de forma fiable. En muchos casos, el costo o valor de una partida es conocido, en otros casos debe estimarse. La utilización de estimaciones razonables es una parte esencial de la elaboración de los estados financieros y no menoscaba su fiabilidad. Cuando no puede hacerse una estimación razonable, la partida no se reconoce en los estados financieros.

(...)

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 del texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, 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.

(...)

3. Los terrenos sobre los que se construyan las propiedades, planta y equipo se reconocerán por separado.

(...)

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.

(...)

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. 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.

(...)

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.

(...)

2.2.3. Devolución de subvenciones

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

(...)

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 expuestas 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 este sentido, en concordancia con el principio de esencia sobre forma, la empresa reconocerá los hechos económicos atendiendo la esencia económica de la transacción de manera independiente a su forma legal, por lo tanto, la empresa de servicios públicos y el Municipio deberán evaluar, con base en lo establecido en el contrato de comodato celebrado entre las partes, 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.

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.

Si bien la comodante debe desincorporar el activo, debitando las cuentas y subcuentas que correspondan a la depreciación o amortización acumulada y al deterioro acumulado, acreditando la subcuenta y cuenta que identifique el bien trasladado, y registrando la diferencia mediante un débito en la subcuenta 542405-Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas, de la cuenta 5424-SUBVENCIONES, para el caso particular y en atención a que el hecho económico ocurrió en el año 2015, la baja en cuentas de los bienes no afectará las cuentas del resultado del periodo, sino por el contrario la subcuenta correspondiente a la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Adicionalmente, la comodante debe controlar los activos en cuentas de orden deudoras, para lo cual debitará la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y acreditará la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Por otra parte, dado que la empresa de servicios públicos como la comodataria, debió realizar el registro de los bienes dentro de su contabilidad en el momento en que se ejecutó el comodato, de acuerdo con las Normas de Propiedades, planta y equipo y Subvenciones, mediante un débito en las subcuentas y cuentas respectivas al grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y un crédito en la subcuenta 443006-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4430-SUBVENCIONES, por el valor de razonable de los bienes recibidos, en ausencia de este al costo de reposición y a falta de ambos al valor en libros por el cual el Municipio lo tenía registrado, pero a la fecha dicho registro no se efectuó, la corrección del error no afectará el resultado del periodo, sino por el contrario, afectará la subcuenta correspondiente a la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJECICIOS ANTERIORES.

De igual forma, corresponderá realizar la corrección por el valor de las depreciaciones que dejaron de efectuarse durante los años 2015, 2016, 2017 y 2018 afectando mediante un crédito la subcuenta respectiva a la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y un débito en la subcuenta correspondiente a la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJECICIOS ANTERIORES. Los cargos por depreciación

correspondientes al año 2019 afectarán las subcuentas respectivas a la cuenta 5360-DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

Tanto la empresa de servicios públicos como el Municipio, deberán evaluar la materialidad del error, en tanto que, si el hecho económico es material, deberán efectuar la reexpresión de los estados financieros, de conformidad con lo establecido en la Norma de Corrección de errores de periodos anteriores.

b. Transferencia sustancial de riesgos y beneficios económicos futuros del activo a la comodataria, sobre la cual se han impuesto condiciones.

Cuando en la transferencia del activo se han impuesto condiciones contractuales, que de no cumplirse implicarían la devolución del bien, la comodante debió registrar la diferencia resultante de la baja en cuentas del bien transferido como un activo, hasta tanto se cumplieran 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 amortizaría con el cumplimiento de las condiciones.

Frente al caso particular, dado que la baja en cuentas de los activos no afecta cuentas de resultado, su desincorporación no impactará el patrimonio. Sin embargo, si en el tiempo transcurrido desde la celebración del contrato hasta la fecha en que se corrige el error, se evidencia que las condiciones establecidas por parte del comodante fueron atendidas por el comodatario, el valor correspondiente al valor de la amortización entre los años 2015 y 2018 afectará mediante un débito la subcuenta correspondiente a la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJECICIOS ANTERIORES. Así mismo, la amortización correspondiente al 2019 se reconocerá en la subcuenta 542405-Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas, de la cuenta 5424-SUBVENCIONES.

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, el cual se amortizará con el cumplimiento de las condiciones.

Igualmente, dado que el reconocimiento de los activos no afecta cuentas de resultado tampoco impactará el patrimonio, al contrario, si en el tiempo transcurrido desde la celebración del contrato hasta la fecha en que se corrige el error, se evidencia que las condiciones establecidas por parte del comodante fueron atendidas por el comodatario, el valor correspondiente al valor de la amortización entre los años 2015 y 2018 afectará

mediante un débito la subcuenta correspondiente a la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJECICIOS ANTERIORES. Así mismo, la amortización correspondiente al 2019 se reconocerá en la subcuenta 443006-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

Simultáneamente, corresponderá realizar la corrección por el valor de las depreciaciones que dejaron de efectuarse durante los años 2015, 2016, 2017 y 2018 afectando mediante un crédito la subcuenta respectiva a la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y un débito en la subcuenta correspondiente a la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJECICIOS ANTERIORES. Los cargos por depreciación correspondientes al año 2019 afectarán las subcuentas respectivas a la cuenta 5360-DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

Tanto la empresa de servicios públicos como el Municipio, deberán evaluar la materialidad del error, en tanto que, si el hecho económico es material, deberán efectuar la reexpresión de los estados financieros, de conformidad con lo establecido en la Norma de Corrección de errores de periodos anteriores.

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. Para ello, la comodataria podrá reconocerlos en cuentas de orden mediante un crédito en la subcuenta 930617-Propiedades, planta y equipo de la cuenta 9306-BIENES RECIBIDOS EN CUSTODIA, y un débito en la subcuenta 991502-Bienes recibidos en custodia de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

CONCEPTO No. 20192000029621 DEL 18-07-2019

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
	SUBTEMAS	Definición de criterios para la medición posterior de propiedades, planta y equipo.

Doctora
KETY DEL CARMEN HERRERA MESTRA
Asesora-Contadora

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 2019550002332-2, del 20 de junio de 2019, en la cual solicita concepto sobre las siguientes preguntas:

“1. Es procedente que una Entidad Pública catalogada como Empresa (Resolución 414), dentro de su Política de Propiedad, Planta y Equipo, para el Caso de la Depreciación Acumulada, adopte simultáneamente varios métodos de depreciación?, es decir, por ejemplo para el caso de los Muebles, Enseres y Equipos de Oficina utilice dos (2) o más métodos para el cálculo de la alícuota mensual indistintamente de que se trate del mismo grupo o tipo de activos?

2. El Instructivo 002 de 2014, establecía que los Avalúos a los inmuebles debían ser realizados para la elaboración del ESFA, dado que para la medición posterior se tomaría el Costo, el cual mantiene actualizado por las adiciones que se le realicen a los bienes, menos la Depreciación, menos el Deterioro. Esto se encuentra vigente cierto?”

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

CONSIDERACIONES

En el Marco de sus competencias, la CGN expidió la Resolución 414 de 2014 (modificada por las Resoluciones 663 de 2015 y 607 de 2016), mediante la cual se incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el marco normativo aplicable para algunas empresas sujetas a su ámbito y se dictan otras disposiciones. Posteriormente, expidió la Resolución 139 de 2015 en la que incorporó, como parte del Régimen de Contabilidad Pública el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que

no Captan ni Administran Ahorros del Público, y se definió el Catálogo General de Cuentas para las entidades obligadas a observar dicho marco.

En ese sentido, la CGN expidió el Instructivo 002 de 2014 el cual estableció: “Con el fin de orientar las actividades relacionadas con la transición al Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, este Despacho imparte las instrucciones generales que deben seguir las empresas sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución 414 del 8 de septiembre de 2014, para la elaboración del estado de situación financiera de apertura, para la elaboración de los estados financieros del final del periodo de transición y para la elaboración y presentación de los primeros estados financieros bajo el nuevo marco de regulación, sin que ello las exonere de analizar y aplicar aquellos aspectos que no sean abordados en el presente instructivo, y que deban considerarse para llevar a cabo exitosamente el proceso de transición. El presente instructivo tendrá aplicación, por una sola vez, para el periodo de transición y el primer periodo de aplicación” (Subrayado fuera del texto).

Dentro de las alternativas de medición para las partidas de propiedades, planta y equipo, el instructivo 002 de 2014 estableció las siguientes:

“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.” (Subrayado fuera de texto).

Por otra parte, la Norma de propiedades, planta y equipo del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, establece que:

“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.

(...)

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.

(...)

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.

(...)

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.

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,

(...)

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;

(...)

f) el cambio en la estimación de la vida útil, del valor residual y de los costos estimados de desmantelamiento, así como el cambio en el método de depreciación;

(...)” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se desarrollan las siguientes conclusiones:

1. ¿Es procedente que una Entidad Pública catalogada como Empresa (Resolución 414), dentro de su Política de Propiedad, Planta y Equipo, para el Caso de la Depreciación Acumulada, adopte simultáneamente varios métodos de depreciación?, ¿es decir, por ejemplo, para el caso de los Muebles, Enseres y Equipos de Oficina utilice dos (2) o más métodos para el cálculo de la alícuota mensual indistintamente de que se trate del mismo grupo o tipo de activos?

De acuerdo con lo establecido en la Norma de propiedades, planta y equipo, la distribución sistemática del valor depreciable del activo a lo largo de la vida útil se llevará a cabo mediante un método de depreciación que refleje el patrón de consumo de los beneficios económicos futuros del activo, para lo cual pueden utilizarse diversos métodos de depreciación entre los cuales menciona el método lineal, el método de depreciación decreciente y el método de las unidades de producción. De igual forma, señala que 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.

En ese sentido, las empresas podrán aplicar varios métodos de depreciación para los diferentes tipos de activos, siempre que dichos métodos reflejen el patrón de consumo de los beneficios económicos futuros del activo.

Para el caso específico del mismo grupo o tipo de activos, tal y como se plantea en la consulta, la entidad deberá determinar el método de depreciación con base en el uso que se determine para los activos, toda vez que existen activos que por su naturaleza pueden tener usos diferentes. Por ejemplo, para el caso de los vehículos, el uso y desgaste de un vehículo para uso administrativo, no es el mismo que el de un vehículo de uso operativo, por lo cual, el método de depreciación puede diferir aun cuando son del mismo tipo de activos. En el caso de muebles y enseres, y equipos de oficina, la empresa debe evaluar si las condiciones de uso de dichos activos difiere significativamente y se justifica la aplicación de métodos de depreciación diferentes, con el propósito de reflejar fielmente la realidad económica del activo y su aporte a la generación de beneficios económicos.

Por lo anterior, es importante que la empresa revele en las notas a los estados financieros los métodos de depreciación utilizados en cada uno de los activos, así como toda la información necesaria para la comprensión de dichos métodos.

2. El Instructivo 002 de 2014, establecía que los Avalúos a los inmuebles debían ser realizados para la elaboración del ESFA, dado que para la medición posterior se tomaría el Costo, el cual mantiene actualizado por las adiciones que se le realicen a los bienes, menos la Depreciación, menos el Deterioro. ¿Esto se encuentra vigente, cierto?”

En primer lugar, es importante señalar que las alternativas de medición señaladas en el instructivo 002 de 2014 para las propiedades planta y equipo, aplicaban para efectos de la determinación de saldos iniciales para la transición al Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público. De tal forma que, una vez terminado el periodo de transición, las empresas debieron empezar a aplicar lo señalado en la Norma de propiedades, planta y equipo de dicho Marco.

Al respecto, la Norma de propiedades, planta y equipo establece que las adiciones y mejoras efectuadas a una propiedad, planta y equipo se reconocerán como mayor valor de esta aumentando su costo y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la depreciación toda vez que 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.

Por su parte, las reparaciones y el mantenimiento de estos activos se reconocerán como gastos del periodo, dado que estas erogaciones buscan recuperar o conservar la capacidad normal del uso del activo.

Para el caso de los avalúos a los inmuebles, la Norma de propiedades, planta y equipo establece que posterior al reconocimiento dichos activos se medirán al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado, razón por la cual no se requiere de una actualización del valor de los inmuebles mediante avalúo técnico.

Bajo el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público, la realización de avalúos técnicos tendrán aplicación únicamente cuando existan indicios de deterioro, para efectos de calcular el valor recuperable, correspondiente al mayor entre el valor razonable menos los costos de disposición y el valor en uso. En caso contrario, la empresa no estará obligada a realizar avalúos técnicos.

CONCEPTO No. 20192000047381 DEL 11-09-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Propiedad, planta y equipo Transferencias y subvenciones
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los bienes recibidos para goce y disfrute sin transferencia de la titularidad

Doctor
HELI ROJAS ROBLES
Subgerente financiero
Industria Militar - INDUMIL
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550002881-2, del 15 agosto de 2019, en la cual solicita conceptuar sobre lo siguiente:

“Como parte de las actividades necesarias para el adecuado desarrollo de su cometido, se han suscrito algunos acuerdos con entidades privadas, para el manejo de producción descentralizada, con determinados lapsos de duración, en los cuales entre otras cosas se ha establecido la transferencia de bienes a la Industria Militar, tanto a la terminación como parcialmente durante la ejecución de los mismos.

Es el caso de un acuerdo empresarial en cuyo documento de adición se contempló la recepción de activos removibles de una planta de ensamble, en condición de “Nuda Propiedad”, allegando tanto el registro fotográfico de los elementos como las respectivas facturas de compra por parte de la entidad privada.

De acuerdo a lo anterior, formulamos la siguiente consulta:

¿De conformidad con las definiciones y criterios aplicables que contemplan las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF y al margen de la situación jurídica de los elementos existiría una transferencia real de riesgos y beneficios que implique su reconocimiento contable como propiedad, planta y equipo?

Si la anterior precisión es válida, ¿es correcto realizar la medición inicial de los elementos teniendo en cuenta su valor en libros y vida útil remanente a la fecha del recibido, de acuerdo con el manual de políticas contables de la Industria Militar?”.

CONSIDERACIONES

Sobre la definición de nuda propiedad, el artículo 669 del Código Civil, establece:

“ARTICULO 669. <CONCEPTO DE DOMINIO>. El dominio que se llama también propiedad es el derecho real en una cosa corporal, para gozar y disponer de ella, no siendo contra ley o contra derecho ajeno.

La propiedad separada del goce de la cosa se llama mera o nuda propiedad”. (Subrayado fuera del texto)

El Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable, expedido por la CGN mediante la Resolución N° 628 de 2015 y modificado por la Resolución N° 456 de 2017, establece:

“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.

102. Este Marco Normativo es un desarrollo propio de la CGN que tiene como referente los conceptos y criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación contenidos en el Marco Conceptual para la Información Financiera y en las NIIF, a partir de los cuales se realizó una simplificación manteniendo los que aportan a la calidad de la información y facilitando su aplicación a partir de la definición de criterios uniformes.

103. En la definición de este Marco Normativo se consideraron los siguientes aspectos: a) el entorno jurídico y económico de las empresas de propiedad estatal; b) las necesidades de información de los usuarios de la contabilidad pública; c) la utilidad de la información obtenida al aplicar el Marco Normativo; d) la relación entre el costo de preparar la información y el beneficio de utilizarla; e) la actividad que las empresas desarrollan; f) las relaciones y operaciones que se dan entre empresas de propiedad estatal y entre estas y las entidades de gobierno con las cuales estén vinculadas; g) la capacidad técnica,

tecnológica y de recurso humano para enfrentar e implementar los nuevos criterios contables; y h) las posibilidades de su implementación.

104. El Marco Normativo aplicable a las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público está compuesto 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; la Doctrina Contable Pública; y el Catálogo General de Cuentas, todos ellos emitidos por la Contaduría General de la Nación”.

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP), mediante la Resolución 414 de 2014, sobre los principios de contabilidad pública, indica:

“Esencia sobre la Forma: las transacciones y otros 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, la misma norma, sobre los activos y su reconocimiento, menciona:

“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.”

A su vez, las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, emitidas por la CGN mediante Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, establecen lo siguiente:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

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

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. (...)

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. (...)

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. (...)

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. (...)

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

Sobre este particular, es preciso advertir que la entidad no debe aplicar NIIF, pues estas corresponden a la normativa expedida por un regulador internacional; en su defecto, la Entidad 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, anexo a la Resolución 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.

Ahora bien, en el entendido que los bienes recibidos por Industria Militar son para uso y goce de esta, fruto de un acuerdo empresarial, y que de acuerdo con el principio de

contabilidad pública de esencia sobre la forma, los hechos económicos se deben reconocer atendiendo su esencia económica con independencia de su forma legal, Industria Militar deberá reconocer dichos bienes dentro su información financiera, aun cuando no se transfiera la titularidad, en la medida que se cumplan los criterios de reconocimiento de activo, de acuerdo a los lineamientos dados en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

Por tanto, corresponde a la entidad, soportada en juicios profesionales, 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.

Entonces, para efectos de establecer si la entidad tiene el control del activo y por lo tanto reconocerlo en su situación financiera, se hace necesario que como mínimo:

- Confirme si la intención de las partes que intervienen es transferir el bien por un periodo que cubra la mayor parte de su vida económica.
- Establezca qué entidad obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o, el potencial de servicios del activo.
- Defina qué entidad tiene la capacidad para restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros o al potencial de servicio del activo.
- Verifique qué entidad asume los riesgos sustanciales inherentes al activo.
- Determine si se han fijado condiciones frente al uso o destinación del activo transferido.

Efectuada la anterior evaluación, la entidad tendrá los insumos necesarios para definir si existe transferencia sustancial de riesgos y beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo a Industria Militar. En tal caso, la entidad deberá incorporar el activo en su sistema de información contable aun cuando no se transfiera la titularidad.

Si al finalizar el plazo del acuerdo, la entidad cedente transfiere la titularidad del bien a Industria Mercantil, esta deberá revelar tal hecho en notas a los estados financieros.

La medición por la incorporación de los bienes recibidos se realizará por su valor razonable y, en ausencia de este, por el costo de reposición. Dado el caso en el cual no sea factible

obtener alguna de las anteriores mediciones, los bienes se medirán por el valor en libros de la entidad que cede el recurso.

Por su parte, para la determinación de la vida útil de los bienes recibidos, la entidad deberá definir la política respectiva en su Manual de Políticas Contables, en consonancia con el Marco Normativo anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, teniendo en cuenta que la vida útil contemplada no podrá exceder del tiempo en el cual se espera un potencial de servicios de aquellos bienes.

CONCEPTO No. 20192000047411 DEL 11-09-2019

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	Deterioro de las construcciones en curso y de los bienes en desuso o inservibles. Tratamiento contable de la venta del elemento metálico declarado como no funcional por parte de la entidad.

Doctora
MARCELA VICTORIA HERNÁNDEZ ROMERO
Contadora General de Bogotá D.C.
Secretaría Distrital de Hacienda
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20195500028362, del 12 de agosto de 2019, en la cual solicita concepto sobre el reconocimiento contable del desmonte de elementos que forman parte de un activo y que probablemente representen un beneficio económico para la Entidad, en los siguientes términos:

“Bajo contrato de obra de 2010 se contempló la construcción de la MEBOG, cuyo diseño presentaba una estructura metálica, este contrato fue objeto de declaratoria de incumplimiento y dados los estudios actuales sobre la construcción (obra) existente, se determina que la estructura metálica no es funcional, se debe optimizar el índice de construcción dadas las nuevas exigencias y por ende se define un nuevo diseño, lo cual conlleva el desmonte de la estructura metálica y su disposición.

En cuanto a la estructura metálica desmontada, el aprovechamiento que se obtiene según avalúo técnico, corresponde al 8,5% del valor incurrido en su construcción”.

De forma complementaria, la entidad plantea los siguientes tratamientos contables:

“a) La estructura metálica como parte de la obra en curso, cuya pérdida de potencial determina el retiro de la misma, dada la reorganización de todos los sistemas de accesos, circulación y distribución programática que el proyecto de la nueva obra de la MEBOG,

conlleven la baja en cuentas del costo en que se ha incurrido, afectando el resultado del periodo.

De forma simultánea procederá reconocimiento en la subcuenta 831510-Propiedades, planta y equipo de la cuenta 8315-Bienes y derechos retirados, y su respectiva contrapartida, por el valor que se pueda recuperar por la disposición de dichos bienes si a ello hay lugar o por el costo histórico o por el valor definido en Política de Operación, hasta tanto surta el proceso administrativo de entrega, de acuerdo con el destino final de los mismos.

Cuando se efectúe la disposición final, producto de la enajenación mencionada, se procedería a reconocer un débito en la subcuenta 138416-Enajenación de Activos de la cuenta 1384-Otras cuentas por cobrar y un crédito a la subcuenta 480827-Aprovechamientos de la cuenta 4808-Ingresos diversos. De forma simultánea se cancelará el reconocimiento efectuado en cuentas de orden 831510-Propiedades, planta y equipo de la cuenta 8315-Bienes y derechos retirados, y su respectiva contrapartida.

b) Si bien la estructura metálica puede verse como componente de la obra en curso, al efectuar su separación de la obra, este material identificable también podría considerarse un activo dado que, si bien ya no ostenta un potencial de servicio, se espera que de ella se deriven flujos económicos futuros por su disposición y por lo tanto se mantiene su control hasta tanto, se transfieran riesgos y ventajas significativas al comprador cuando se lleve a cabo su disposición.

Bajo este postulado, el tratamiento contable se plantearía como una reclasificación del valor del componente, como un activo individualizado, (reconocimiento del valor en cada concepto costo, depreciación, deterioro, en los casos que aplique) y dada su destinación, solo cuando se transfieran los riesgos y ventajas al comprador del activo, procedería su baja con el reconocimiento de una pérdida (subcuenta 589019 - Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 5890 - Gastos diversos) o ganancia (subcuenta 480805 - Ganancia por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 4808 - Ingresos diversos) originada por la diferencia entre el valor neto obtenido por su disposición y el valor en libros.”

Adicionalmente, la entidad establece “si bien los planteamientos se exponen para una situación particular, podríamos pensar en su generalización a las situaciones acontecidas en la gestión de bienes en las Entidades de Gobierno, de la siguiente forma:

1. Cuando se autorice el retiro de bienes inservibles u obsoletos, cuyo destino sea la entrega a gestos autorizado, destrucción y/o desmantelamiento, sin vincular un futuro

aprovechamiento, procedería el tratamiento señalado en el literal a) respecto a la baja del bien reconocido como Activo y su respectivo control en cuentas de orden de control, hasta tanto se lleve a cabo cada una de las disposiciones señaladas.

2. Cuando se autorice el retiro de bienes inservibles u obsoletos, cuyo destino sea la enajenación, permuta y/o desmantelamiento, y el mismo vincule un futuro aprovechamiento, procedería el tratamiento señalado en el literal b) respecto a la reclasificación del valor de este a la clasificación del activo que corresponda dada su destinación.

3. Cuando se autorice el retiro de bienes inservibles u obsoletos, sin definir una destinación específica, procedería el tratamiento señalado en el literal a) respecto a la baja del bien reconocido como Activo y su respectivo control en cuentas de orden de control, hasta tanto se defina su destinación, caso en el cual procederá como se indicó en el numeral 1, o, en el numeral 2 en cuyo caso se activaría el bien”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, sobre el reconocimiento de activos, establece:

“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”.

Por su parte, la norma de propiedad, planta y equipo de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

“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.

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. (...)

Baja en cuentas

Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando no cumpla con los requisitos establecidos para que se reconozca como tal. Esto se puede presentar cuando se dispone del elemento o cuando no se espera obtener un potencial de servicio o 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.”

En complemento, sobre el deterioro de los activos no generadores de efectivo, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, indica:

“El deterioro del valor de un activo no generador de efectivo es la pérdida en su potencial de servicio, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización. (...)

Como mínimo, al final del periodo contable la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos no generadores de efectivo. Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor de servicio recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor del servicio recuperable. (...)

Para determinar si hay indicios de deterioro del valor de un activo no generador de efectivo, la entidad recurrirá, entre otras, a las siguientes fuentes externas e internas de información: (...)

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 el grado de utilización o la manera como se usa o se espera usar el activo, los cuales afectarán desfavorablemente la entidad a largo plazo. Estos cambios incluyen el hecho de que el activo esté ocioso, los planes de discontinuación o reestructuración de la operación a la que pertenece el activo, los planes para disponer el activo antes de la fecha prevista y el cambio de la vida útil de un activo de indefinida a finita.
- c) Se decide detener la construcción del activo antes de su finalización o de su puesta en condiciones de funcionamiento, salvo que exista evidencia objetiva de que se reanudará la construcción en el futuro próximo.
- d) Se dispone de evidencia procedente de informes internos que indican que la capacidad del activo para suministrar bienes o servicios, ha disminuido o va a ser inferior a la esperada.

Si existe algún indicio de que el activo está deteriorado, se verificará si existe pérdida por deterioro. En algunos casos podrá ser necesario revisar y ajustar la vida útil restante, el método de depreciación o de amortización, o el valor residual del activo, incluso si finalmente no se reconociera ningún deterioro del valor para el activo considerado.

Reconocimiento y medición del deterioro del valor

La entidad reconocerá una pérdida por deterioro del valor de un activo no generador de efectivo cuando su valor en libros supere el valor del servicio recuperable. El valor del servicio recuperable es el mayor entre a) el valor de mercado, si existiere, menos los costos de disposición y b) el costo de reposición. (...)

Reversión de las pérdidas por deterioro del valor

La entidad evaluará, al final del periodo contable, si existe algún indicio de que la pérdida por deterioro del valor reconocida en periodos anteriores ya no existe o podría haber disminuido. Si existe tal indicio, la entidad estimará nuevamente el valor del servicio recuperable del activo”.

CONCLUSIONES

1. Indicios de pérdida por deterioro de la construcción en curso

De acuerdo al contexto de su consulta, es importante indicar que según lo establecido en la Norma de deterioro de los activos no generadores de efectivo, cuando se obtiene evidencia de obsolescencia, deterioro físico del activo o cambios significativos en el grado de utilización o la manera como se espera usar el activo, procede la verificación de existencia de pérdida por deterioro para realizar el debido reconocimiento cuando haya lugar a ello.

Por tanto, ante los incumplimientos del proveedor y la evidencia de la no funcionalidad del elemento metálico construido, la entidad debía realizar la comprobación de la existencia de pérdida de deterioro mediante la determinación del valor del servicio recuperable, el cual corresponde al mayor valor entre el valor de mercado, si existiese, menos los costos de disposición y el costo de reposición. Si el valor en libros de la construcción en curso es mayor al valor del servicio recuperable, entonces procede el reconocimiento de la pérdida por deterioro, mediante un débito en la subcuenta 535103-Construcciones en curso, de la cuenta 5351-DETERIORO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y un crédito en la subcuenta 169503-Construcciones en curso, de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR).

Si la entidad no efectuó el anterior registro contable y procedía su reconocimiento, por cuanto existe la pérdida por deterioro, se debe corregir el error mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y un crédito en la subcuenta 169503-Construcciones en curso, de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR).

Con posterioridad al reconocimiento de la pérdida por deterioro, la entidad deberá realizar evaluaciones de la existencia de indicios de si la pérdida por deterioro del valor reconocido ya no existe o podría haberse disminuido. De hallarse tal indicio, se realizará la estimación del valor del servicio recuperable del activo. Si el valor en libros es menor al valor del servicio recuperable, entonces procede la reversión mediante un débito en la subcuenta 169503-Construcciones en curso, de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), y un crédito en la subcuenta 535103-Construcciones en curso, de la cuenta 5351-DETERIORO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, si se realiza en el mismo periodo contable del reconocimiento de la pérdida por deterioro, o en la subcuenta 483006-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 4830-REVERSIÓN DE LAS PÉRDIDAS POR DETERIORO DE VALOR, cuando la reversión se realiza en un periodo contable posterior.

2. Tratamiento contable del desmantelamiento del elemento metálico

Cuando la administración de la entidad toma la decisión de desmantelar el elemento metálico por considerarlo no funcional, de acuerdo a los estudios realizados a la

construcción y al nuevo diseño, para luego proceder a su disposición, entonces se debe tener en cuenta lo siguiente:

a. Si el elemento desmantelado no cumple los criterios de reconocimiento como activo, procede la baja en cuentas por el valor en libros del componente. Para efectos administrativos, la entidad podrá realizar seguimiento y control de los elementos mediante el registro contable en cuentas de orden.

Como la entidad espera poner a disposición el elemento desmantelado, cuando se realice la venta se reconocerá un ingreso en el resultado del ejercicio, mediante un débito en la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, y un débito en la subcuenta 480826-Recuperaciones, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Cuando el comprador realice el pago, la entidad cancelará la cuenta por cobrar y reconocerá la entrada de efectivo.

b. Si el elemento se puede individualizar y cumple los criterios de reconocimiento como activo, cuando se efectúe el desmantelamiento, se reclasificará en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, por el valor en libros del componente.

Cuando se realice la disposición del elemento metálico, la entidad reconocerá la baja en cuentas. De existir una diferencia entre el valor neto de disposición y el valor en libros, reconocerá un gasto o ingreso en el resultado del periodo.

En ambos casos, si la entidad había reconocido pérdida por deterioro de la construcción en curso, deberá evaluar si el desmantelamiento constituye un indicio de reversión de la pérdida por deterioro. De ser así, aplicará los lineamientos establecidos en la Norma de deterioro de activos no generadores de efectivo.

3. Bienes inservibles u obsoletos

Sobre los bienes inservibles u obsoletos, es pertinente indicar que, la evidencia de obsolescencia y la disminución en la capacidad del activo para suministrar bienes o servicios constituye un indicio de deterioro del valor de los activos, por tanto, la entidad deberá evaluar la existencia de pérdida por deterioro y, de ser pertinente, realizar el reconocimiento de acuerdo a los lineamientos establecidos en la Norma de deterioro de valor de los activos no generadores de efectivo.

Los bienes deteriorados sobre los cuales la entidad espera entregar a un tercero en forma gratuita o a precios de no mercado, o ponerlo a disposición, se darán de baja de la información financiera cuando se realice la entrega o disposición esperada.

Si la entidad decide destruir el bien deteriorado, inservible u obsoleto, o no espera un potencial de servicio o un futuro aprovechamiento y la instancia correspondiente autoriza el retiro, entonces procede la baja en cuentas del elemento de la información financiera.

CONCEPTO No. 20192000052821 DEL 16-09-2019

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 Subvenciones
	SUBTEMAS	Reconocimiento de la infraestructura de propiedad de la entidad territorial, utilizada en la prestación del servicio por una Empresa que no Cotiza en el mercado de valores y que no Capta ni Administra ahorro del público

Doctora
LEONID ESTEPA ROA
Directora de Contabilidad
Empresa de Energía de Casanare - Enerca S.A. ESP
Yopal - Casanare

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2019550003020-2 del 28 de agosto de 2019, mediante la cual consulta:

1. Teniendo en cuenta la participación en el capital de la empresa (público 99.81% y privado 0.19%), ENERCA S.A. ESP, ¿Podría reconocer en sus activos (Estado de Situación Financiera) las redes de distribución de energía y gas natural que construye el Departamento con sus recursos (OCAD, SPGR) y de las cuales la empresa recibe los beneficios económicos dado que realiza la operación y el mantenimiento de las mismas, sin que el Departamento realice la transferencia legal de la propiedad?
2. Este tipo de inversión que realiza el departamento (lo descrito en el numeral 1 de esta solicitud) ¿Qué tratamiento contable debe dar la empresa sobre estos bienes?
3. ¿Quién debe adquirir las pólizas de seguros sobre estos bienes? El Departamento quien ostenta la titularidad legal sobre ellos (dueño) o la empresa que es quien opera, realiza el mantenimiento y recibe los beneficios económicos sobre estas?

CONSIDERACIONES

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 y sus modificaciones, en el numeral 6. Definición, Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los elementos que constituyen los estados financieros define los elementos de los estados financieros, señalando en relación con los Activos:

6.1.1 Activos

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

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

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

Así mismo, el Anexo de la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, por la cual se incorpora al RCP el marco normativo aplicable para algunas empresas sujetas a su ámbito, contiene las Normas para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de los hechos económicos y en el Capítulo I Activos, el numeral 10. Propiedades, planta y equipo, señala:

“10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes, para la

prestación de servicios y para propósitos administrativos; y b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la empresa y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.

10.2. Medición inicial

(...)

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.”

Además, el Capítulo IV INGRESOS, en el numeral 2. Ayudas Gubernamentales y Subvenciones, señala:

“2.2. Subvenciones

2.2.1. Reconocimiento

3. Se reconocerán como subvenciones, los recursos procedentes de terceros que estén orientados 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.

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.

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, define los elementos que componen los estados financieros, de los cuales en relación con los activos establece:

“6.1.1 Activos

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

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han

transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. (...)

El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo son el potencial que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad que tiene un recurso para reducir los flujos futuros de salida de efectivo.

Los beneficios económicos futuros pueden fluir por diferentes vías; por ejemplo, un activo se puede intercambiar por efectivo o por otros activos o servicios, utilizar para liquidar un pasivo, distribuir entre las entidades controladoras, o utilizar aisladamente o en combinación con otros activos para la producción de bienes o la prestación de servicios de los cuales se va a obtener una contraprestación.

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

Cuando un activo se gestiona fundamentalmente para generar, directamente o a través de la unidad a la que pertenece, flujos de caja y obtener un rendimiento comercial que refleje el riesgo que implica la posesión del mismo, este activo se considera generador de efectivo. Son ejemplos de estos bienes, las propiedades de inversión y los activos utilizados en la producción y venta de bienes y servicios a valor de mercado.

Cuando una entidad gestiona un activo con el fin de prestar un servicio y no con el propósito de obtener flujos de caja ni un rendimiento comercial que refleje el riesgo que implica su posesión, el activo se considera no generador de efectivo. Los bienes y servicios generados por estos activos pueden ser para consumo individual o colectivo y se suministran en mercados no competitivos. El uso y disposición de tales activos se puede restringir, dado que muchos activos que incorporan potencial de servicio son especializados y, en algunos casos, de uso privativo por parte de las entidades de gobierno. Son ejemplos de estos bienes, los bienes de uso público, los bienes históricos y culturales, los bienes destinados a la recreación, el deporte y la salvaguarda de la soberanía nacional y, en general, los activos

utilizados para distribuir bienes y servicios en forma gratuita o a precios de no mercado.
(...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas nos permitimos señalar:

Preguntas 1 y 2

No es de la competencia funcional de la Contaduría General de la Nación determinar a quién corresponde el control de la infraestructura utilizada en la prestación de los servicios de energía y gas que presta la Empresa, pues ello corresponde a la voluntad de la partes. Por lo tanto, es necesario que la Empresa y la entidad territorial, evalúen y definan conjuntamente las condiciones y alcance de la entrega de tales activos, de forma tal, que les sea claro a ambas partes, identificar a quien corresponde el control, incluido las adiciones y mejoras, quien obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio y asume los riesgos sustanciales inherentes al activo, a efecto de que puedan aplicar apropiadamente los procedimientos contables que a continuación se señalan, de cara al Marco Normativo que le corresponde a cada entidad.

Para ello deberán tener presente que la Empresa controlará la infraestructura, si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destinan los activos que hacen parte de la misma, obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de estos activos, prohibir a terceras personas el acceso a tales beneficios y asumir sustancialmente los riesgos asociados con los activos que componen la infraestructura.

En contraste, el Municipio ostentará el control de los bienes afectos a la prestación de los servicios al considerar la capacidad para usarla o definir el uso que un tercero debe darle para obtener el potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros, teniendo en cuenta, entre otros aspectos, la titularidad legal, el acceso a la infraestructura o la capacidad del tercero para negar o restringir su uso, así como, la forma de garantizar que la infraestructura se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

Una vez definido el control, el tratamiento contable de la infraestructura utilizada en la prestación del servicio corresponderá a alguna de las siguientes alternativas:

a) Si determinan de manera conjunta que el Departamento controla la infraestructura, será la entidad territorial la encargada de reconocerla en sus activos, teniendo en cuenta que su

operación y explotación fue cedida a la Empresa prestadora de servicios, la entidad territorial analizará si el contexto del acuerdo en el cual se entrega la infraestructura es el de una concesión, caso en el cual aplicará la Norma de Acuerdos de Concesión desde la Perspectiva de la Entidad Concedente prevista en el anexo de la Resolución 533 de 2015.

Por su parte, en el evento de una concesión, la empresa operadora evaluará la existencia de un activo intangible por el derecho de explotación de la infraestructura otorgado por el Municipio, aplicando lo dispuesto en la Norma de Intangibles y la Norma de Subvenciones del marco normativo anexo a la Resolución 414 de 2014, considerando que el derecho de explotación fue otorgado por la entidad territorial a la empresa operadora de forma gratuita.

b) Si conjuntamente concluyen que es la empresa quien controla los bienes para la prestación de los servicios, éstos serán incorporados en su situación financiera como Propiedades, planta y equipo, y se revelará que fueron reconocidos por la tenencia del control y no por la titularidad o derecho de dominio sobre los mismos y se aplicará lo dispuesto en la Norma de Subvenciones del marco normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014, y sus modificaciones, considerando que la infraestructura es entregada por la entidad territorial a la empresa sin contraprestación.

Pregunta 3.

No es propio de la regulación contable expedida por la CGN, determinar quién debe asumir los costos por las pólizas de seguros de los bienes objeto de su consulta.

CONCEPTO No. 20192000052851 DEL 16-09-2019

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
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de avalúo realizado durante el año 2019 a propiedades de inversión

Doctora
MARÍA DOLLY GRISALES CONTRERAS
Contadora
Instituto de Fomento para el Desarrollo de Risaralda - Infider
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con N° 2019550002970-2, el día 26 de agosto de 2019, mediante la cual solicita el manejo contable que se puede dar al avalúo comercial realizado el 29 de julio de 2019 por la empresa Century 21 Avalúos, a un lote de terreno ubicado en el sector Villa Olímpica Costado Sur en la ciudad de Pereira, cuyo valor comercial se registró en \$11.986.017.940, y actualmente se encuentra registrado como propiedad de inversión en la cuenta contable 195101-Terrenos por un valor inicial al costo de \$2.602.425.000.

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

CONSIDERACIONES

Las Normas de Propiedades, planta y equipo, y Propiedades de inversión, 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, establecen:

“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.

(...)

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.

(...)

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.

(...)

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.

(...)

16. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS

1. 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.

(...)

16.3. 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 del texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones, se concluye que de conformidad con lo establecido en el numeral 10.3. Medición posterior, de la Norma de Propiedades, planta y equipo, también aplicable a los elementos de Propiedades de inversión, estos elementos con posterioridad a su reconocimiento serán medidos al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

Dado que no se contempla dentro de la norma la actualización del valor de los bienes allí reconocidos, los avalúos que se realicen en aplicación del Marco Normativo aplicable a Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, únicamente serán con ocasión a la determinación y reconocimiento del deterioro del valor de los activos, previa evaluación de existencia de indicios de deterioro.

CONCEPTO No. 20192000060071 DEL 21-10-2019

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 Otros activos
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de avalúo realizado durante el año 2019 a terrenos y edificaciones

Doctora
MARÍA STELLA SOLARTE A
Profesional Universitario Contador
I.P.S. Municipal de Ipiales E.S.E.
Ipiales, Nariño

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con N° 2019550003580-2, el día 15 de octubre de 2019, mediante la cual solicita

“Teniendo en cuenta que la IPS Municipal de Ipiales E.S.E. realizó dentro de su proceso de convergencia al nuevo Marco Normativo según la resolución 414 de 2014, el avalúo de sus bienes y que dichos valores quedaron registrados en el ESFA de la vigencia 2016, ahora en el año 2019 se recibe en contabilidad un reavalúo técnico de los terrenos y edificaciones, este estudio presenta un valor de avalúo mucho más alto que el registrado en libros, considerando el cambio de la norma concerniente al registro de revalorización del patrimonio solicito a ustedes conceptualizar cual sería el movimiento contable a realizar al respecto.”

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

CONSIDERACIONES

Las Normas de Propiedades, planta y equipo, y Propiedades de inversión, 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, establecen:

“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.

(...)

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.

(...)

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.

(...)

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.

(...)

16. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS

1. 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.

(...)

16.3. 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 del texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones, se concluye que de conformidad con lo establecido en el numeral 10.3. Medición posterior, de la Norma de Propiedades, planta y equipo, también aplicable a los elementos de Propiedades de inversión, estos elementos con posterioridad a su reconocimiento serán medidos al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

Dado que no se contempla dentro de la norma la actualización del valor de los bienes allí reconocidos, los avalúos que se realicen en aplicación del Marco Normativo aplicable a Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, únicamente serán con ocasión a la determinación y reconocimiento del deterioro del valor de los activos, previa evaluación de existencia de indicios de deterioro, en el cual se determina el valor recuperable, entendido como el mayor entre el valor razonable del activo menos los costos de disposición y su valor en uso. Por lo tanto, no habrá lugar a reconocer valorizaciones en el caso planteado en su consulta.

CONCEPTO No. 20192000062531 DEL 12-11-2019

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 Otros activos
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de avalúo realizado durante el año 2019 a terrenos y edificaciones

Doctora
ELIANA GUERRERO LONDOÑO
E.S.E. Hospital San Vicente de Paul - Circasia
Circasia, Quindío

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con N° 2019550003628-2, el día 15 de octubre de 2019, mediante la cual solicita:

“comedidamente solicito me informe cual es el tratamiento contable que se le debe dar al avalúo de bienes inmuebles bajo NIIF, ya que el gremio inmobiliario contratado por la ESE HOSPITAL SAN VICENTE DE PAUL realizó un avalúo comercial a las edificaciones por un valor muy elevado al que estaba registrado en los libros de contabilidad, entonces tengo la inquietud cual debe de ser el debido proceso para ajustar este nuevo avalúo en contabilidad.”

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

CONSIDERACIONES

Las Normas de Propiedades, planta y equipo, y Propiedades de inversión, 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, establecen:

“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.

(...)

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.

(...)

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.

(...)

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.

(...)

16. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS

1. 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.

(...)

16.3. 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 del texto)

CONCLUSIONES

Previo a dar respuesta a sus inquietudes, me permito precisar que, de acuerdo a los preceptos establecidos desde el artículo 354 de la Constitución Política de Colombia, materializados en la Ley 298 de 1996, la Contaduría General de la Nación es la entidad rectora responsable de determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad que deben regir en el país para todo el sector público, razón por la cual el presente concepto va dirigido a las entidades que se encuentran bajo el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública expedido por esta entidad reguladora.

En desarrollo del proyecto de modernización de la regulación contable pública y en concordancia con los objetivos de la Ley 1314 de 2009, la Contaduría General de la Nación (CGN) ha expedido regulación para las entidades que conforman el sector público colombiano, dentro de las cuales se incluye la Resolución 414 de 2014 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 empresas definidas en el artículo segundo de dicha resolución, es decir, para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

Por lo tanto, las empresas del sector público colombiano no les corresponde implementar las NIIF, 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.

De acuerdo con las consideraciones, se concluye que de conformidad con lo establecido en el numeral 10.3. Medición posterior, de la Norma de propiedades, planta y equipo, también aplicable a los elementos de propiedades de inversión, estos elementos con posterioridad a su reconocimiento serán medidos al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

Dado que no se contempla dentro de la norma la actualización del valor de los bienes allí reconocidos, los avalúos que se realicen en aplicación del Marco Normativo aplicable a Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, únicamente serán con ocasión a la determinación y reconocimiento del deterioro del valor de los activos, previa evaluación de existencia de indicios de deterioro, en el cual se determina el valor recuperable, entendido como el mayor entre el valor razonable del activo menos los costos de disposición y su valor en uso.

CONCEPTO No. 20192000062631 DEL 12-11-2019

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 Otros activos Deterioro, Depreciaciones, Amortizaciones y Provisiones
	SUBTEMAS	Avalúos a los bienes clasificados como propiedades, planta y equipo y propiedades de inversión con ocasión a la determinación y reconocimiento del deterioro del valor de los activos. Lineamientos para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de los bienes de arte y cultura.

Doctora

ADRIANA CONSUELO GUTIERREZ MORALES

Directora de Contabilidad

Instituto para el Desarrollo de Antioquia (IDEA)

Medellín, Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20195500035442, del 09 de octubre de 2019, en la cual consulta sobre lo siguiente:

“(…) Dentro de los Estados Financieros del Instituto, se encuentra el rubro de Propiedades de Inversión y Bienes de arte y cultura, a los que el Instituto para el Desarrollo de Antioquia IDEA por medio de personas expertas pretende realizar estudios para determinar su valor comercial y financiero. (…)

Dado lo anterior, cordialmente solicito conceptuar sobre si el valor comercial de estos bienes (Propiedades de Inversión y Bienes de arte y cultura) es superior a su valor en libros se deben registrar dentro de los Estados Financieros, de ser así, solicitamos indicarnos cuál es el procedimiento contable y las cuentas que se afectarían, dado que dentro del Plan de Cuentas bajo el nuevo Marco Normativo, no se evidencia cuáles podrían ser.

Por el contrario si su valor es inferior se registraría un deterioro de valor en los estados financieros? (Sic)

Adicionalmente, con relación a los bienes de arte y cultura podrían conceptuar sobre su Reconocimiento, Medición y Revelación.”

CONSIDERACIONES

a. Consideraciones sobre la medición posterior de las propiedades, planta y equipo y de las propiedades de inversión

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, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, sobre la medición posterior de la propiedad de inversión, indica:

“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.” (Subrayado fuera del texto)

El mismo marco normativo, sobre deterioro del valor de los activos, indica:

“16. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS

1. 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. (...)

3. La empresa definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar los activos que, dada su materialidad, deban ser objeto de aplicación de esta Norma.

16.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

4. Como mínimo al final del periodo contable, la empresa evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos. Si existe algún indicio, la empresa estimará el valor recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la empresa no estará obligada a realizar una estimación formal del valor recuperable. (...)

16.2. 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:

8. Fuentes externas de información:

a) Durante el periodo, el valor de mercado del activo ha disminuido significativamente más que lo que se esperaría como consecuencia del paso del tiempo o de su uso normal.

b) Durante el periodo, han tenido lugar, o van a tener lugar en un futuro inmediato, cambios significativos con una incidencia adversa sobre la empresa, los cuales están relacionados con el mercado al que está destinado el activo o, con el entorno legal, económico, tecnológico o de mercado en el que opera la empresa.

c) Durante el periodo, las tasas de interés de mercado, u otras tasas de mercado de rendimiento de inversiones, han tenido incrementos que probablemente afecten la tasa de descuento utilizada para calcular el valor en uso del activo, de forma que disminuya su valor recuperable significativamente.

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 reestructuración de la operación a la que pertenece el activo, los planes para disponer el activo antes de la fecha prevista y la reconsideración de la vida útil de un activo ya no como indefinida sino como finita.

c) Se decide detener la construcción del activo antes de su finalización o de su puesta en condiciones de funcionamiento

d) Se dispone de evidencia procedente de informes internos que indican que el rendimiento económico del activo es, o va a ser, inferior al esperado.

10. Entre la evidencia que la empresa puede allegar para documentar la existencia de indicios internos del deterioro del valor se encuentran, entre otros, opiniones de expertos,

planos, fotografías, videos o declaraciones del personal interno acerca de la situación operativa de los activos cuyo deterioro físico se pretende probar; cambios de uso ordenados por la empresa; reestructuraciones; informes de producción; indicadores de gestión; flujos de efectivo significativamente mayores a los presupuestados inicialmente para operar o mantener el activo; flujos netos de efectivo reales (o resultados) derivados de la operación del activo que sean significativamente inferiores a los presupuestados; incrementos significativos de las pérdidas originalmente presupuestadas procedentes del activo; o pérdidas de operación o flujos netos negativos de efectivo para el activo que se registren cuando se sumen las cifras del periodo corriente más las cifras presupuestadas para el futuro.

11. Si existe algún indicio de que el activo está deteriorado, se verificará si existe pérdida por deterioro. En algunos casos podrá ser necesario revisar y ajustar la vida útil restante, el método de depreciación o de amortización, o el valor residual del activo, incluso si finalmente no se reconociera ningún deterioro del valor para el activo considerado.

16.3. 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. (...)

16.4. Medición del Valor Recuperable

14. En este apartado, el término “activo” se usa para referir tanto a los activos individuales como a las unidades generadoras de efectivo.

15. Para comprobar el deterioro del valor del activo, la empresa estimará el valor recuperable, el cual corresponde al mayor entre el valor razonable menos los costos de disposición y el valor en uso.

16. No siempre será necesario determinar el valor razonable del activo menos los costos de disposición y su valor en uso. Si cualquiera de esos valores excede el valor en libros del activo, no habrá deterioro del valor y no será necesario estimar el otro valor.

17. Si no es factible medir el valor razonable del activo menos los costos de disposición, la empresa podrá utilizar el valor en uso del activo como su valor recuperable.

18. El valor recuperable se calculará para un activo individual, a menos que el activo no genere entradas de efectivo que sean, en buena medida, independientes de las producidas por otros activos o grupos de activos. Si este fuera el caso, el valor recuperable se determinará para la unidad generadora de efectivo a la que pertenezca el activo, a menos que el valor razonable del activo, menos los costos de disposición, sea mayor que su valor en libros o se estime que el valor en uso del activo esté próximo a su valor razonable menos los costos de disposición y este último valor pueda ser medido.” (Subrayado fuera del texto)

b. Consideraciones sobre el reconocimiento, medición, presentación y revelación de los bienes de arte y cultura

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera por parte de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público., incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP), mediante la Resolución 414 de 2014, indica:

“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.”

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público incorporado al Régimen de Contabilidad Pública, mediante la Resolución No. 139 de 2015 y sus modificaciones, establece:

“1681 BIENES DE ARTE Y CULTURA

Representa el valor de las obras de arte, los bienes de culto, las joyas, los elementos de museo, los elementos musicales, los libros y publicaciones de investigación y consulta de la empresa, entre otros, que son utilizados por la empresa para la prestación de servicios.”

Ahora bien, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos por parte de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexas a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, 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. (...)

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.”

CONCLUSIONES

a. Avalúos a los bienes clasificados como propiedades, planta y equipo y propiedades de inversión con ocasión a la determinación y reconocimiento del deterioro del valor de los activos

De conformidad con lo establecido en la medición posterior de la Norma de Propiedades, planta y equipo y en la Norma de Propiedades de inversión, estos elementos con posterioridad a su reconocimiento serán medidos al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

Los avalúos que se realicen en aplicación del Marco Normativo aplicable a las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, únicamente serán con ocasión a la determinación y reconocimiento del deterioro del valor de los activos, previa evaluación de existencia de indicios de deterioro, en el cual se determina el valor recuperable, entendido como el mayor entre el valor razonable del activo menos los costos de disposición y su valor en uso. Por lo tanto, no habrá lugar a reconocer valorizaciones o desvalorizaciones como mayor o menor valor del activo.

Cuando el valor recuperable sea inferior al valor en libros del elemento, la empresa reconocerá una pérdida por deterioro del valor del activo, mediante un débito en la cuenta 5351-DETERIORO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO o 5355-DETERIORO DE PROPIEDADES DE INVERSIÓN, y un crédito en la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) o 1953-DETERIORO ACUMULADO DE PROPEIDADES DE INVERSIÓN (CR).

b. Reconocimiento, medición, presentación y revelación de los bienes de arte y cultura

Sobre el reconocimiento, medición, presentación y revelación de los bienes de arte y cultura, la empresa tendrá en cuenta el uso o destinación que le haya dado a estos bienes, y de acuerdo con la clasificación que se le dé aplicará los lineamientos establecidos en la norma que corresponda.

De conformidad con lo anterior, los bienes de arte y cultura, que representan el valor de las obras de arte, los bienes de culto, las joyas, los elementos de museo, los elementos musicales, los libros y publicaciones de investigación y consulta de la empresa, entre otros, utilizados por la empresa para la prestación de servicios o para uso decorativo, se clasificarán como propiedad, planta y equipo y aplicará la Norma de Propiedades, planta y equipo.

CONCEPTO No. 20192000072521 DEL 05-12-2019

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 Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Creación de una subcuenta para el registro de las erogaciones necesarias para el desarrollo del Metro.

Doctora
CAROLINA OLARTE CASTELLANOS
Contadora
Metro de Bogotá S.A.
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550003752-2, del día 24 de octubre de 2019, en la cual se señala:

“De manera atenta solicitamos evaluar la creación de una subcuenta en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público denominada “METRO” , dentro de la cuenta Construcciones en Curso (1615), que permita clasificar las erogaciones efectuadas por la Empresa, en la etapa preoperativa que actualmente se encuentra el Proyecto PLMB –Tramo 1, la cual integra diferentes actividades necesarias para el desarrollo del Metro y desembolsos necesarios para poner en condiciones aptas este activo, con el fin de mantenerlas identificadas dentro del Balance de la Empresa y en el Consolidado de la CGN, hasta tanto se le dé traslado a la cuenta del activo respectivo, cuando se encuentre en condiciones de operar.

Es importante resaltar que actualmente los registros los (Sic) efectuamos en la cuenta 161590 – Otros, por no cumplir las características en las demás subcuentas que integran el Catálogo de Cuentas correspondiente.”

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

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno señala dentro de la definición de los elementos de los estados financieros 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.

(...)

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.

(...)

Los activos que cumplen con los criterios para su reconocimiento se deben clasificar de acuerdo con la intención que tenga la empresa con dicho recurso; por ejemplo, si el activo se adquiere para consumirse o venderse en el curso de la operación, se clasifica como inventarios; si se utiliza para propósitos administrativos o para producir bienes o prestar servicios, se clasifica como propiedad planta y equipo; si es un inmueble del cual se espera obtener rentas o plusvalías, se clasifica como propiedad de inversión. La intención es el criterio de clasificación de los recursos controlados.

Un activo que no cumple los criterios para su reconocimiento puede, sin embargo, revelarse en notas a los estados financieros. Esto es apropiado cuando el conocimiento de tal partida se considera relevante para los usuarios de la información. Un activo que no cumple los criterios para su reconocimiento, en la fecha de presentación de estados financieros, puede ser reconocido en un periodo posterior si, como producto de circunstancias y sucesos posteriores, se cumplen con las condiciones para su reconocimiento” (Subrayado fuera del texto).

De igual forma, el Marco conceptual, en el numeral 6.2.1 reconocimiento de activos, establece que “Se reconocerá un activo cuando sea probable que la empresa obtenga beneficios económicos futuros de dicho activo y su costo o valor pueda medirse de forma fiable.

Cuando no exista probabilidad de que el elemento genere beneficios económicos futuros, la empresa reconocerá un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no indica que, al hacer el desembolso, la administración no tuviera la intención de generar beneficios económicos en el futuro o que la administración estuviera equivocada al hacerlo, sino que la certeza, en el presente periodo, sobre los beneficios económicos que van a llegar a la empresa es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo” (Subrayados fuera del 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, Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, en la norma de Propiedades, planta y equipo se 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

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. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, 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, sobre la dinámica de la cuenta 1615- CONSTRUCCIONES EN CURSO, determina:

“1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las edificaciones recibidas que aún se encuentran en construcción, así como los costos y demás cargos en que se incurre durante el proceso de construcción de bienes inmuebles, hasta cuando estén en condiciones de operar de la forma prevista por la administración de la empresa.

DINÁMICA SE DEBITA CON:

- 1- El valor de las construcciones recibidas en donación, cesión u otra modalidad.
- 2- El valor de los materiales incorporados a las obras.
- 3- El valor de los desembolsos imputables a la ejecución de las obras e instalaciones.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de las obras terminadas que se trasladen a la cuenta del activo correspondiente, cuando la obra se encuentre en condiciones de operar de la forma prevista por la administración de la empresa.
- 2- El valor de los materiales y demás elementos sobrantes cargados a las obras o instalaciones, que se reintegren.
- 3- El valor de las construcciones enajenadas o transferidas.
- 4- El valor de los descuentos y rebajas que se asocien con los elementos consumidos en la construcción.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, se desarrollan las siguientes conclusiones:

Con el fin de establecer el reconocimiento de los activos en construcción, la Empresa Metro de Bogotá S.A (EMB) deberá evaluar los criterios establecidos en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público, tanto en el Marco Conceptual como en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos.

Dado lo anterior, inicialmente la EMB evaluará si los bienes en construcción cumplen con las características de los activos teniendo en cuenta los siguientes aspectos:

- Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros.
- En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo.
- Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.
- 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, no se puede reconocer el activo así legalmente sea dueña del mismo.
- La compra de bienes no cumple, por sí misma, la definición de activo dado que 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.
- 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.
- Un activo que no cumple los criterios para su reconocimiento puede, sin embargo, revelarse en notas a los estados financieros.

Si la empresa EMB determina que se cumplen los criterios para el reconocimiento de un activo, las erogaciones incurridas para el desarrollo del proyecto PLMB deberán clasificarse de acuerdo a 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 inmueble del cual se espera obtener rentas o plusvalías, se clasifica como propiedad de inversión.

Para el caso específico, las erogaciones que cumplan con los criterios para el reconocimiento como propiedades, planta y equipo, se registrarán en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO, toda vez que se requiere de un tiempo sustancial para que el activo esté en condiciones de uso. Una vez el activo se encuentre en condiciones de utilización, se deberá reclasificar de la subcuenta correspondiente de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO a la subcuenta y cuenta que mejor represente su naturaleza dentro del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

Ahora bien, la utilización de la subcuenta 161590- Otras construcciones en curso, es pertinente siempre y cuando no exista en la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO otra subcuenta que identifique la naturaleza del hecho económico a registrar. En estos casos, para efectos de suplir necesidades de información y de control, la entidad puede implementar el uso de auxiliares, y revelar en notas a los estados contables la información adicional necesaria para una mejor comprensión de la misma.

Así las cosas, sobre la solicitud de crear una subcuenta denominada “METRO” dentro de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO, no se considera pertinente, razón por la cual si la Entidad necesita información desagregada sobre ello, deberá implementar el registro independiente a nivel de códigos auxiliares, y revelarse en las notas a los estados financieros, de conformidad con los parámetros señalados anteriormente.

CONCEPTO No. 20192000079151 DEL 26-12-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Otros activos Gastos- Transferencias y subvenciones
	SUBTEMAS	Reconocimiento de bienes entregados en comodato

2	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 Otros activos Gastos- Transferencias y subvenciones
	SUBTEMAS	Reconocimiento de bienes entregados en comodato

Doctor
CARLOS RUBELIO GIL RODRIGUEZ
Secretario de Hacienda
Alcaldía de Manzanares Caldas
Manzanares

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550004177-2 del día 2 de diciembre de 2019, mediante la cual, en representación de los municipios de Manzanares, Marquetalia, Pensilvania y la Empresa de Servicios Públicos del Oriente de Caldas-SERVORIENTE, solicita concepto sobre el tratamiento contable para el reconocimiento de vehículos entregados por parte de los Municipios a la Empresa de Servicios Públicos mediante contrato de comodato, en los siguientes términos:

“(…) El municipio de Manzanares el 19 de septiembre de 2018 entrega carro compactador y retroexcavadora bajo la modalidad con contrato de operación y aporte bajo condición a la Empresa de Servicios Públicos del Oriente de Caldas Servioriente para el cumplimiento de los fines de la prestación de servicio de aseo para la operación y mantenimiento. Esta entrega según la cláusula novena para la empresa Servioriente es para la prestación de servicio de aseo para su uso y goce sin que se reflejen los componentes ni costos del mismo en la tarifa del servicio de aseo del municipio de Manzanares. Así mismo en la cláusula decimoquinta del contrato se advierte que la asunción de riesgos es por parte del operador o sea la empresa.

El municipio de Marquetalia el 27 de noviembre de 2018 entrega a título de comodato y según la cláusula sexta a título gratuito en colaboración de servicio para el cumplimiento de los fines del comodatario y a préstamo de uso a la Empresa de Servicios Públicos del Oriente de Caldas Servioriente.

El municipio de Pensilvania el 06 de febrero de 2019 entrega a título de comodato y según la cláusula quinta a título gratuito para el cumplimiento de los fines del comodatario y a préstamo de uso a la Empresa de Servicios Públicos del Oriente de Caldas Servioriente.”

Expone los registros contables que efectuaron los Municipios por la entrega de los vehículos y su vez los que realizó la Empresa de Servicios Públicos por la recepción de los mismos, y señala que en visita de la Contraloría General de Caldas al municipio de Manzanares presentó hallazgo administrativo manifestando que la dinámica de la cuenta 198605 Gasto Diferido Subvenciones no aplicaba para este registro.

Los registros planteados en la consulta son los siguientes:

- **En los Municipios por la entrega de vehículos a la Empresa de Servicios Públicos:**

198605 Gasto diferido por Subvenciones	Débito
167502 Equipo de transporte	Crédito

Efecto amortización gasto vida económica

55 Gastos Público Social	Débito
198605 Gasto Diferido	Crédito

Cuentas de Orden

834704 Propiedades, planta y equipo	Débito
891518 Bienes entregados a terceros	Crédito

2) En la Empresa de Servicios Públicos por la recepción de los vehículos

167502 Equipo de transporte	Débito
240290 Subvenciones	Crédito

Amortización

240290 Subvenciones	Débito
168508 Depreciaciones	Crédito

Cuentas de Orden

939090 Otras cuentas acreedoras de control	Crédito
991590 Otras cuentas acreedoras de control por contra	Débito

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

CONSIDERACIONES

Sobre el tratamiento contable de los contratos de comodato es preciso señalar que la CGN ha expedido varios conceptos, entre ellos el N° Radicado CGN N°20192000011281 dirigido al Doctor JOSÉ MANUEL REYES GUEVARA Jefe División Contabilidad Corporación de Ciencia y Tecnología para el Desarrollo de la Industria Naval, Marítima y Fluvial, en el cual se señala el procedimiento contable en las entidades de gobierno y en las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan Administran Ahorro del Público, de los bienes recibidos y entregados en comodato, el cual en las conclusiones señala lo siguiente:

“1. En relación con los hechos que se derivan del cumplimiento de un contrato de comodato cuando la comodante es una entidad de Gobierno y la comodataria una Empresa que no Cotiza en el Mercado de Valores, y que no Capta ni Administra Ahorros del Público.”

En desarrollo de un contrato de comodato, corresponde a las entidades participantes (comodante y comodataria) realizar de manera integral juicios profesionales para establecer la esencia económica subyacente de la transacción, independientemente de su forma legal, evaluando para ello, entre otros aspectos, el objeto del contrato, la intención de las partes, el alcance de lo pactado y las obligaciones complementarias asumidas en cada caso, para establecer el procedimiento contable adecuado y garantizar el reconocimiento del recurso controlado.

Para efectos de establecer cuál de las dos entidades tiene el control del activo y por lo tanto reconocerlo en su situación financiera, se hace necesario que como mínimo:

- Confirman si la intención de las partes que intervienen es prorrogar el contrato de comodato por un periodo que cubra la mayor parte de la vida económica del activo.
 - Establezcan qué entidad obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo.
 - Definan qué entidad tiene la capacidad para restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros o al potencial de servicio del activo.
 - Verifiquen qué entidad asume los riesgos sustanciales inherentes al activo.
- Determinen si se han fijado condiciones frente al uso o destinación del activo transferido.

Efectuada la anterior evaluación, se debe identificar en cuál de las siguientes situaciones se enmarca en el caso particular:

a. Transferencia sustancial de riesgos y beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo a la comodataria; caso en el cual, será esta la que reconozca el activo en su situación financiera.

(...)

Sin embargo, cuando en la transferencia del activo se han impuesto condiciones contractuales, que de no cumplirse implicarían la devolución del bien, la comodante, en lugar de reconocer un gasto por subvención, deberá reconocer un activo diferido en la subcuenta 198606-Gasto diferido por subvenciones condicionadas, el cual se amortizará con el cumplimiento de las condiciones establecidas.

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.

b. Transferencia por un periodo no sustancial de la vida económica del activo; en cuyo caso la comodante debe mantener el activo en su situación financiera, en la subcuenta y cuenta de origen, y revelar el hecho en las notas a los estados financieros. La entidad comodataria debe revelar el hecho económico en las notas de sus estados financieros.

Cuando la entidad comodataria sea una empresa pública o privada, el comodante debe evaluar si la realidad subyacente del contrato de comodato indica que se trata de la subvención de un canon de arrendamiento operativo, caso en el cual, se debe estimar el valor que podría recibir en un contrato de esa naturaleza, debiendo reconocer un ingreso y un gasto por subvenciones.

c. El activo transferido se usa para explotar servicios o actividades propias de la comodante, caso en el cual la comodante no debe desincorporar el activo, pues se entiende que la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios contribuyen a la consecución de sus objetivos, según lo contemplado en la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

El procedimiento contable para reconocer los hechos económicos derivados de contratos de comodato las entidades deberán realizar de manera integral juicios profesionales para establecer la esencia económica subyacente de la transacción, independientemente de su forma legal, evaluando para ello, entre otros aspectos, el objeto del contrato, la intención de las partes, el alcance de lo pactado y las obligaciones complementarias asumidas en cada caso.

Por lo tanto las entidades deben revisar las condiciones de los contratos para establecer la esencia económica y las condiciones pactadas entre las partes sobre la entrega de los vehículos, y proceder a corregir los registros expuestos en la consulta, como se indica a continuación:

- **Registros contables por parte de los Municipios para reconocer la entrega de vehículos a la Empresa de Servicios Públicos:**

El registro expuesto en la consulta es correcto, siempre que para la transferencia del activo se hayan impuesto condiciones contractuales que de no cumplirse implicarían la devolución del bien. Además dado que la entrega la hace una entidad de gobierno a una empresa no cotizante, la subcuenta a utilizar en efecto es la 198606-Gasto diferido por subvenciones condicionadas, contenida en el Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones.

Ahora, con relación al registro de la amortización del activo diferido, no es correcto la utilización del grupo 55-GASTO PUBLICO SOCIAL, al no representar recursos destinados por la entidad directamente a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales.

En consecuencia para la amortización del activo diferido corresponde debitar la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5424-SUBVENCIONES, con crédito a la subcuenta 198606-Gasto diferido por subvenciones condicionadas.

2) Registros realizados por la Empresa de Servicios Públicos por la recepción de los vehículos:

Para la recepción de los vehículos por parte de la empresa, es correcto el registro planteado en la consulta afectando mediante un débito la subcuenta 167502 Equipo de transporte de

la cuenta 1675-EQUIPO DE TRANSPORTE, TRACCIÓN y ELEVACION, y acreditando la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS.

En cuanto a la amortización del pasivo diferido, no es procedente el registro planteado en la consulta por cuanto para el efecto no es viable acreditar la 168508 Depreciaciones, al no representar el valor acumulado de la perdida sistemática de la capacidad operativa de los bienes por el consumo de los beneficios económicos, como lo describe la cuenta 1685-DEPRECIACION ACUMULADA (CR).

Por tanto, la empresa debe amortizar el pasivo diferido y reconocer el ingreso por transferencias y subvenciones, es decir registrar un débito en la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y un crédito a la subcuenta 443006-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4430-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES.

2.8 OTROS ACTIVOS-PROPIEDADES DE INVERSIÓN**CONCEPTO No. 20192000031141 DEL 01-08-2019**

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público.
	TEMAS	Propiedades de inversión
	SUBTEMAS	Acciones para mostrar el valor actual de los predios en los estados financieros, con el fin de representar de manera real la situación financiera de los mismos

Doctor
 CESAR IBÁÑEZ
 Contador
 Empresa de Desarrollo Urbano de Barranquilla S.A.
 Barranquilla, Atlántico

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con N° 2019550002527-2, el día 10 de julio de 2019, mediante la cual solicita se indiquen las acciones que puede realizar la entidad con el fin de mostrar el valor actual de los predios que fueron obtenidos por aporte de los accionistas en la fecha de constitución, los cuales no tienen uso determinado y se encuentran registrados como propiedades de inversión, con el fin de representar de manera real la situación financiera de los mismos y, atendiendo a que en el año de la transición el Instructivo 002 de 2014 permitió tomar como costo de los activos, el valor de mercado determinado a través de un avalúo técnico.

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

CONSIDERACIONES

Mediante el artículo 3º de la Resolución 414 de 2014, modificado por la Resolución 663 de 2015, se estableció el cronograma así:

“ARTÍCULO 3º. Cronograma. El cronograma de aplicación del Marco normativo anexo a la presente Resolución, comprende tres periodos: preparación obligatoria, transición y aplicación.

Período de 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.

Las empresas presentarán los planes de acción relacionados con la preparación para la preparación obligatoria, a la CGN y a los organismos de inspección, vigilancia y control.

Periodo de transición: Es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2015. Durante este periodo, las empresas seguirán utilizando, para todos los efectos legales, el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública. De manera simultáneamente, 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.

A 31 de diciembre de 2016, las empresas presentarán los primeros estados financieros comparativos con sus respectivas notas bajo el nuevo marco normativo, así:

- a. Estados de situación financiera a 31 de diciembre de 2016, comparado con el 31 de diciembre de 2015 y con el 1º de enero de 2015.
- b. Estado de resultado integral del 1 de enero al 31 de diciembre de 2016, comparado con el 1 de enero al 31 de diciembre de 2015.
- c. Estado de cambios en el patrimonio del 1 de enero al 31 de diciembre de 2016, comparado con el 1 de enero al 31 de diciembre de 2015.
- d. Estado de flujo de efectivo del 1 de enero al 31 de diciembre de 2016, comparado con el 1 de enero al 31 de diciembre de 2015.” (Subrayado fuera del texto)

Dentro del numeral 4. Características cualitativas de la información financiera, la comparabilidad corresponde a una característica de mejora establecida en el Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, incorporado mediante la Resolución 414 de 2014, señalando:

“4.2.1. Comparabilidad

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

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

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

La Norma de Propiedades de Inversión 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:

“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.

(...)

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 este sentido, el numeral 10.3. Medición posterior de la Norma de Propiedades, planta y equipo, 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. 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.

(...)

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 del texto)

El Instructivo 002 de 2014 el cual atiende a 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, frente a las propiedades de inversión estableció:

“1.1.10 Propiedades de inversión

De acuerdo con el nuevo marco normativo las propiedades de inversión son activos representados en terrenos y edificaciones que se tienen para generar rentas, plusvalías o ambas; también comprenden los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado, siempre y cuando tengan la probabilidad de generar beneficios económicos futuros.

Para efectos de la transición, téngase en cuenta que, a 31 de diciembre de 2014, estas partidas pueden encontrarse en el grupo de Propiedades, planta y equipo. No obstante, las empresas deberán analizar, entre otros, los conceptos registrados en 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:

(...)

d) Medir cada partida de una clase de propiedades de inversión utilizando alguna de las siguientes alternativas:

i) Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor determinado de la siguiente forma:

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)

CONCLUSIONES

Previo a dar respuesta a su consulta, es pertinente aclarar que las empresas sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución 414 de 2014 debían sujetarse al cronograma establecido en su artículo 3º, en el que se contempló un periodo de preparación obligatoria en el cual estas debían dar continuidad a las actividades de preparación para la implementación del marco normativo, teniendo en cuenta los plazos y requisitos que establecía la CGN y los organismos de inspección, vigilancia y control y el periodo de transición, que estaba comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2015, con la elaboración del ESFA a 1º de enero de 2015.

Conforme a lo anterior, la responsabilidad de la Empresa de Desarrollo Urbano de Barranquilla correspondía a establecer y determinar las necesidades administrativas, contractuales, financieras o de otra índole, necesarias para llevar a cabo de forma satisfactoria la transición al nuevo Marco de Regulación Contable, sin que se obstruyera el cumplimiento de los criterios allí establecidos, así como identificar sus limitaciones, en cuanto a la elaboración del ESFA.

En todo caso, si las actividades no fueron suficientes para alcanzar los objetivos dispuestos en la transición, estos deben ser corregidos desde el ESFA con el fin de dar cumplimiento a la comparabilidad, característica de mejora que permite a los usuarios identificar y comprender similitudes y diferencias entre partidas, atendiendo a que la información debe estar bajo los mismos criterios de reconocimiento y medición, procediendo así, a la reexpresión retroactiva de la información comparativa afectada por el error, en cuanto la corrección del error de periodos anteriores sea material.

En atención a la medición posterior de las propiedades de inversión y las propiedades, planta y equipo 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 anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, los bienes allí registrados se medirán con posterioridad a su reconocimiento al costo menos la depreciación acumulada y menos el deterioro acumulado. Por lo tanto, los avalúos que se efectúen con posterioridad al ESFA, únicamente serán con ocasión al proceso de comprobación del deterioro del valor de los elementos de propiedades de inversión, para estimar respectivamente el valor recuperable, en cuyo caso requiere del valor razonable o del valor en uso.

Teniendo en cuenta que el Instructivo 002 de 2014 tendría aplicación por una sola vez, para el periodo de transición y el primer periodo de aplicación, la decisión allí tomada frente a la alternativa de medición para los elementos de propiedades de inversión, no es modificable con posterioridad. Por tanto, si la Empresa estableció que estos elementos se medirían de acuerdo con la primera alternativa, es decir, al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro del valor, los avalúos que se realicen no serán de utilidad. Si por el contrario se definió que las propiedades de inversión se medirían por la segunda alternativa de medición, correspondiente al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado, determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición, es oportuno realizar las modificaciones, de acuerdo con los criterios de la norma de Corrección de errores de periodos anteriores.

Por lo anterior, el tratamiento contable para la corrección de las propiedades de inversión en el ESFA a 1º de enero de 2015, corresponderá a la alternativa de medición escogida, de la siguiente manera:

1. Propiedades de inversión medidas de acuerdo con la primera alternativa, es decir, al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro del valor:

La corrección del error deberá atender a las acciones detalladas en dicha alternativa en el momento en que se encuentra disponible la información, para lo cual la entidad debe

ajustar las cuentas correspondientes del activo afectando la subcuenta respectiva de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, de conformidad con lo señalado en el capítulo V, numeral 5.3. Corrección de errores de periodos anteriores, de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno.

De igual forma, será necesario calcular la depreciación según la Norma de Propiedades, planta y equipo, reconociendo un gasto por los importes correspondientes al año en el cual se enmienda el error y los valores por depreciación de periodos anteriores afectarán la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Por lo anterior, la empresa deberá evaluar la materialidad del error, en tanto que si el hecho económico es material, deberá efectuar la reexpresión de los estados financieros, de conformidad con lo establecido en la Norma de corrección de errores de periodos anteriores.

2. Propiedades de inversión medidos de acuerdo con la segunda alternativa, es decir, 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:

Para llevar a cabo la corrección del ESFA bajo esta alternativa, es necesario que los avalúos sean aplicables a 1º de enero de 2015, por lo cual, el error debe ser corregido atendiendo a lo señalado en el capítulo V, numeral 5.3. Corrección de errores de periodos anteriores, 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, afectando la cuenta correspondiente al activo y la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Adicionalmente, será necesario determinar la depreciación respectiva, de acuerdo con la Norma para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, reconociendo un gasto por los importes correspondientes al año en el cual se enmienda el error y los valores por depreciación de periodos anteriores afectarán la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

De igual forma, la Empresa deberá evaluar la materialidad del error, en tanto que, si el hecho económico es material, deberá efectuar la reexpresión de los estados financieros, de conformidad con lo establecido en la Norma de corrección de errores de periodos anteriores.

2.9 OTROS ACTIVOS-ACTIVOS INTANGIBLES**CONCEPTO No. 20192000031171 DEL 01-08-2019**

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público.
	TEMAS	Activos intangibles
	SUBTEMAS	Reconocimiento de los desembolsos por contratos de prestación de servicios y de asesoría.

Doctor
 RICARDO FERNANDO CERÓN
 Concejal del Municipio de Pasto
 Pasto-Nariño

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2019550002486-2 del 8 de Julio de 2019, mediante la cual solicita concepto relacionado con los pagos realizados por EMPOPASTO S.A. E.S.P. mediante contratos que fueron registrados como Activos Intangibles.

Los contratos relacionados en la consulta corresponden a:

Contrato de Consultoría N° 042-2018, para realizar la asesoría y acompañamiento a la Gerencia General, mediante el desarrollo de actividades conducentes a la correcta aplicación tarifaria en la empresa con el objeto de maximizar el potencial ingreso regulado y minimizar el riesgo en vigilancia y control.

Contrato de consultoría N° 080-2018, para asesorar y acompañar jurídicamente en temas relacionados con servicios públicos domiciliarios de acueducto y alcantarillado y temáticas estratégicamente definidos por la empresa, de tal manera que sirvan en el fortalecimiento institucional y aporten desde el punto de vista jurídico a la sostenibilidad de EMPOPASTO S. A. ESP.

Contrato de consultoría N° 170-2018, para prestar los servicios profesionales de asesoría en ternas relacionados con la planeación y gestión institucional de la Empresa de Obras Sanitarias de Pasto EMPOPASTO S. A. E.S.P.

Contrato de prestación de servicios N° 018-2018 para la Estructuración de la mesa de servicios del área de tecnología con un soporte preventivo y correctivo con suministro de partes para los equipos de cómputo, impresoras y video vean de propiedad de EMPOPASTO S. A. E.S.P.

Contrato de prestación de servicios N° 013-2018 Desarrollo de módulos de cargue masivo nuevos reportes, módulo de planillas (472) y soporte para el sistema de gestión documental Orfeo.

Contrato de prestación de servicios N° 007-2018, para Implementar unidades productivas agroecológicas sostenibles, como estrategia para el desarrollo de acciones de formación, sensibilización e incentivo de conservación y adaptación al cambio climático en la región hídrica del valle de atriz.

Contrato de prestación de servicios N° 008-2018, para el suministro de insumos, asistencia técnica para la producción de material vegetal y mantenimiento del vivero de EMPOPASTO S. A. E.S.P

Contrato de prestación de servicios N° 026-2018, para Construir una alianza entre EMPOPASTO S. A. E.S.P., y ocho instituciones educativas priorizadas en la cuenca Bobo, para fortalecer los procesos de educación ambiental y de la cultura del agua, en la región hídrica del valle de atriz.

Contrato de prestación de servicios N° 081-2018, para generar espacios de escucha para los colaboradores de EMPOPASTO S. A. E.S.P., que les permita mantener altos niveles de bienestar y desarrollo humano, un clima laboral favorable y por ende altos estándares de desempeño y productividad.

Contrato de prestación de servicios N° 038-2018, Prestación de servicios profesionales de asesoría a la Empresa de Obras Sanitarias de Pasto EMPOPASTO S. A. E.S.P., en temas relacionados con el ordenamiento territorial urbano y el elemento hídrico.

Contrato de prestación de servicios N° 021-2018, Construcción de un muro de protección y soporte del sensor de presión para la rehabilitación y solución del problema de la estación hidrológica de la bocatoma centenario por crecidas.

Contrato de prestación de servicios N° 015-2018, Prestación de servicios profesionales para asesorar a la gerencia de EMPOPASTO S. A. E.S.P., brindando apoyo y acompañamiento en temas organizacionales relacionados con gestión humana, respondiendo a las estrategias

corporativas de la empresa contempladas en proyectos del plan estratégico 2017-202 “AGUA PARA TODA LA VIDA”

Por otro lado en el primer semestre del año 2018 EMPOPASTO 5. A. E.S.P., hizo recibo del producto de un contrato No. 190 de fecha 23 de septiembre de 2016, cuyo objeto es la prestación de determinados servicios de consultoría para la ACTUALIZACION Y DISEÑOS DE DETALLE DEL PLAN MAESTRO DE ACUEDUCTO Y ALCANTARILLADO DE LA CIUDAD DE PASTO, DEPARTAMENTO DE NARIÑO, con un valor ejecutado de CUATRO MIL QUINIENTOS TREINTA Y OCHO MILLONES SEICIENTOS CINCUENTA Y TRES MIL PESOS (\$4. 538.653.000), valor activado como **ACTIVOS INTANGIBLES**.

Con cargo al mismo proyecto se suscribió el contrato No. 183 de fecha 20 de septiembre de 2016, cuyo objeto era la prestación de servicios de consultoría para la realización de la INTERVENTORIA PARA A ACTULIZACION Y DISEÑO DE DETALLE DEL PLAN MAESTRO DE ACUEDUCTO Y ALCANTARILLADO DE LA CIUDAD DE PASTO, DEPARTAMENTO DE NARIÑO, cuyo valor ejecutado fue de OCHOCIENTOS NUEVE MILLONES VEINTICIEETE MIL OCHENTA Y CUATRO PESOS (\$ 809.027.084), monto activado también como **ACTIVOS INTANGIBLES**. Es decir, el proyecto de consultoría tendría el valor total de \$ 5.347.680.084. La pregunta central para este proyecto igualmente se centra en revisar si los productos obtenidos en el desarrollo de la consultoría contratada deben reconocerse como un **ACTIVO INTANGIBLE** o si por el contrario bajo el nuevo marco normativo dichos valores deben considerarse **COSTO Y/O GASTO**, según el caso.

CONSIDERACIONES

El Marco conceptual aplicable a las entidades que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público determina que la información financiera es útil a los usuarios cuando atiende a unas características cualitativas o atributos, de los cuales es pertinente referirnos a las características fundamentales de Relevancia y Representación fiel, definidas como:

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

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

Esta misma normativa además, define los elementos de los estados financieros, es así como en el numeral 6.1.1 en relación con los activos, señala:

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

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

(...)

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

“6.1.5. Gastos

Los gastos son los decrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con las distribuciones realizadas a los propietarios de este patrimonio.

6.2. 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 económico asociado al mismo sea probable.

Para reconocer un hecho económico, es necesario asignar una cantidad monetaria fiable. El no reconocimiento de un elemento en el estado de situación financiera o en el estado de resultado integral no se subsanará revelando las políticas contables seguidas ni a través de notas u otro material explicativo. (...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

Se reconocerá un activo cuando sea probable que la empresa obtenga beneficios económicos futuros de dicho activo y su costo o valor pueda medirse de forma fiable.

Cuando no exista probabilidad de que el elemento genere beneficios económicos futuros, la empresa reconocerá un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no indica que, al hacer el desembolso, la administración no tuviera la intención de generar beneficios económicos en el futuro o que la administración estuviera equivocada al hacerlo, sino que la certeza, en el presente periodo, sobre los beneficios económicos que van a llegar a la empresa es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo.”

Ahora, la Norma relacionada con los Activos Intangibles, contenida en el Anexo de la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, señala:

“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.

4. La medición de un activo intangible es fiable cuando existe evidencia de transacciones para el activo u otros similares, o cuando la estimación del valor depende de variables que se pueden medir en términos monetarios.

(...)

6. La empresa no reconocerá activos intangibles generados internamente, excepto cuando estos sean producto de una fase de desarrollo. En consecuencia, para esta clase de activos intangibles, la empresa identificará qué desembolsos hacen parte de la fase de investigación y cuáles corresponden a la fase de desarrollo.
7. La fase de investigación comprende todo aquel estudio original y planificado que realiza la empresa con la finalidad de obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos.
8. La fase de desarrollo consiste en la aplicación de los resultados de la investigación (o de cualquier otro tipo de conocimiento científico) a un plan o diseño para la producción de sistemas nuevos o sustancialmente mejorados, materiales, productos, métodos o procesos, antes del comienzo de su producción o utilización comercial.
9. Los desembolsos que se realicen en la fase de desarrollo se reconocerán como activos intangibles si la empresa puede demostrar lo siguiente: a) su posibilidad técnica para completar la producción del activo intangible de forma que pueda estar disponible para su utilización o su venta; b) su intención de completar el activo intangible para usarlo o venderlo; c) su capacidad para utilizar o vender el activo intangible; d) su disponibilidad de recursos técnicos, financieros o de otro tipo para completar el desarrollo y para utilizar o vender el activo intangible; e) su capacidad para medir, de forma fiable, el desembolso atribuible al activo intangible durante su desarrollo; y f) la forma en que el activo intangible va a generar probables beneficios económicos futuros. Para esto último, la empresa demostrará, bien la existencia de un mercado para la producción que genere el activo intangible o para el activo en sí, o bien la utilidad que este le genere a la empresa en caso de que vaya a utilizarse internamente.
10. No se reconocerán como activos intangibles las marcas, las cabeceras de periódicos o revistas, los sellos o denominaciones editoriales, las listas de clientes ni otras partidas

similares que se hayan generado internamente. Tampoco se reconocerán como activos intangibles los desembolsos por actividades de capacitación; la publicidad y actividades de promoción; los desembolsos por reubicación o reorganización de una parte o la totalidad de la empresa; los costos legales y administrativos generados en la creación de la empresa; los desembolsos necesarios para abrir una nueva instalación o actividad o, para comenzar una operación; ni los costos de lanzamiento de nuevos productos o procesos.

11. Cuando un activo esté conformado por elementos tangibles e intangibles, la empresa determinará cuál de los dos elementos tiene un peso más significativo con respecto al valor total del activo, con el fin de tratarlo como propiedades, planta y equipo o como activo intangible, según corresponda.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, la información contable presentada será útil a los usuarios y reflejará fielmente y ajustada la realidad de la situación financiera de las Empresas que no Cotizan en el mercado de valores y que no Captan ni Administran ahorro del público, cuando en su preparación se observan las características fundamentales de relevancia y representación fiel a que se refiere el Marco conceptual.

En relación con los desembolsos realizados por la Empresa y que fueron contabilizados como activo intangible, es necesario analizar en el contexto de la definición de activo, si efectivamente corresponden al costo de adquisición o formación de un recurso que será controlado por la Empresa, del cual espera beneficios económicos futuros que puede medirse con fiabilidad y por el cual asume sustancialmente los riesgos asociados al mismo, anotando que de acuerdo con lo dispuesto para el reconocimiento de un activo, cuando no exista probabilidad de que se generen beneficios económicos futuros, la empresa reconocerá un gasto en el estado de resultados.

Verificado lo anterior, si la empresa determina que los desembolsos originaron un activo, este podrá clasificarse como intangible si cumple lo dispuesto en la respectiva Norma, según la cual los activos intangibles corresponden a recursos identificables, sobre los cuales la empresa tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros, puede realizar mediciones fiables, son recursos de carácter no monetario y sin apariencia física, además no espera venderlos en el curso de las actividades de la empresa y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.

Los activos intangibles, son identificables cuando puede separarse de la empresa, es decir venderse, transferirse, entregarse en explotación, arrendarse o intercambiarse individual o junto con otros activos identificables.

Producen 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.

Además, un activo intangible desarrollado internamente no podrá reconocerse, con excepción los desembolsos realizados en la fase de desarrollo, por lo que la empresa deberá identificar los desembolsos que hacen parte de la fase de investigación que afectan el gasto y los que corresponden a la fase de desarrollo, una vez superada la fase investigación que tendrá como objetivo un plan estructurado para la producción de sistemas nuevos o sustancialmente mejorados, materiales, productos, métodos o procesos, hasta el inicio de su producción o comercialización. Además, la Norma señala las condiciones para reconocer como intangibles los desembolsos realizados en la fase de desarrollo.

Visto lo anterior, en relación con el objeto de los contratos indicados en la consulta únicamente el contrato 013 de 2018, atendería los requerimientos de la Norma de intangibles siempre y cuando corresponda como se indicó a la fase de desarrollo.

En relación con los contratos N° 190 y 183 de 2016, con el objeto de actualizar los diseños del plan maestro de acueducto y alcantarillado y del Departamento de Nariño, cuando en el proyecto son utilizados los estudios realizados en la ejecución de los contratos, estos hacen parte del activo formado, en caso contrario corresponde a un gasto.

De igual manera, según el objeto de los contratos restantes el registro a realizar correspondería a un gasto en razón a que no están asociados con la adquisición o producción de bienes o a la prestación de servicios vendidos, como lo señala el Marco conceptual en la definición de gastos.

2.10 OTROS ACTIVOS-ACTIVOS BIOLÓGICOS

No se profirió doctrina sobre este acápite.

2.11 OTROS ACTIVOS**CONCEPTO N° 20192000000321 DEL 10-01-2019**

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Otros activos Beneficios a los empleados Otros ingresos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento de unos recursos consignadas a un Fondo a favor de una entidad cesionaria, por concepto de cesantías retroactivas de trabajadores transferidos de un Hospital en el año 2000, y ajuste de las políticas contables a fin de reflejar este hecho económico. Contrapartida de la cuenta por cobrar y cuenta por pagar por concepto de aportes patronales, generadas en el proceso de depuración.

Doctora
MARGARITA VALENCIA
Revisora Fiscal
E.S.E. Hospital Local Municipio de los Patios
Los Patios, Norte de Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550002538-2, del día 13 de junio del 2018, en la cual se señala:

En el proceso de saneamiento de aportes patronales, el Hospital de los Patios encuentra que varias entidades han consignado a un Fondo, sumas de dinero por concepto de cesantías retroactivas. Por lo anterior, se solicita conocer:

¿El Hospital de los Patios debe reconocer como ingreso o incrementos del capital, los recursos colocados en un Fondo por concepto de cesantías retroactivas?

¿Es necesario ajustar las políticas de la entidad, a fin de reflejar el hecho económico?

¿Cuál es la contrapartida de las cuentas por cobrar y cuentas por pagar (mayores y menores valores girados por la Nación a las administradoras de salud, pensiones y cesantías) por concepto de aportes patronales, que han surgido en el proceso de depuración?

En conversación vía telefónica, se aclara:

- Las cesantías retroactivas del caso particular, corresponden al beneficio otorgado por el Hospital Erasmo Meoz a 26 trabajadores. En el año 2000, dichos trabajadores fueron transferidos al Hospital de los Patios.

- Actualmente, el Hospital de los Patios reconoce el pasivo por cesantías retroactivas.

- En el Fondo de Pensiones y Cesantías Porvenir, están consignados las cesantías retroactivas de los empleados transferidos al Hospital de los Patios.

- Con respecto a la contrapartida de las cuentas por cobrar y cuentas por pagar por concepto de aportes patronales que han surgido en el proceso de depuración, se indica que, en la aplicación de los recursos del Sistema General de Participaciones, se han generado mayores y menores valores, por lo anterior, se requiere conocer su registro contable.

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

CONSIDERACIONES

El Decreto 1399 de 1990, por el cual se regula la nueva vinculación laboral de empleados oficiales y trabajadores del sector salud en los casos de los artículos 16 y 22 de la Ley 10 de 1990, establece:

“Artículo 1° Ámbito de aplicación. El presente Decreto regula la nueva vinculación laboral de empleados públicos y trabajadores oficiales que quedaren cesantes por motivo de la supresión, liquidación o cambio de adscripción a otro nivel administrativo, de entidades o dependencias o programas de la Nación, los departamentos, las intendencias y las comisarías, tanto del sector central como del descentralizado, que en virtud de la cesión de que trata el artículo 16 de la Ley 10 de 1990, no puedan continuar realizando el objeto para el cual fueron creadas y organizadas. También se aplica a la reubicación y redistribución del personal de los servicios seccionales de salud de conformidad con el artículo 18 de la Ley 10 de 1990.

(...)

Parágrafo. Para los efectos del presente Decreto son niveles administrativos, el nacional, el departamental, el municipal, el intendencial y el comisarial.

Artículo 2° Entidades cesionarias. Para los efectos de este Decreto se entiende por entidades cesionarias aquellas receptoras de los bienes, elementos e instalaciones provenientes de la Nación, sector central o descentralizado, o de los departamentos, intendencias y comisarías o sus entidades descentralizadas, o de las fundaciones o instituciones de utilidad común, cuyo objeto es la prestación de servicios de salud.

Artículo 3° Obligación de vincular el personal cesante. Las entidades cesionarias están obligadas a vincular el personal cesante al cual se refiere el primer inciso del artículo primero del presente Decreto, sin perder la condición específica de su forma de vinculación. Si el empleado oficial estaba vinculado por contrato de trabajo, tendrá la nueva vinculación mediante esta modalidad. Si la vinculación anterior era como empleado público, la nueva conservará esta misma modalidad.

Cuando se trate de personal cesante al cual se refiere el inciso final del artículo primero del presente Decreto, éste deberá ser incorporado mediante nuevo contrato de trabajo o nombramiento según el caso, a las entidades públicas o privadas a las cuales se confíen los bienes y rentas de que trata el parágrafo segundo del artículo 22 de la Ley 10 de 1990.

Parágrafo 1° Para hacer efectiva la incorporación del personal cesante, las entidades cesionarias procederán de inmediato a tramitar la creación de los cargos respectivos en sus plantas de personal. La liquidación de entidades y la cesión de bienes se subordina a la expedición de la norma que apruebe las nuevas plantas que garanticen la incorporación del personal a que se refiere este Decreto. (...)

Artículo 4° Garantía de derechos. A los empleados públicos y a los trabajadores oficiales de que trata el presente Decreto, se les aplicará el régimen salarial y prestacional propio de la entidad a la cual se les hace la nueva vinculación, sin que pueda disminuirse los niveles de orden salarial y prestacional de que gozaban en la entidad liquidada o suprimida.

Por lo tanto, los factores salariales y prestacionales serán los establecidos para la entidad cesionaria, conservando en todo caso las cuantías que recibía la persona en la entidad cedente, mientras permanezca vinculada laboralmente a la entidad cesionaria.

Si la entidad cesionaria no tuviere otorgado algún factor salarial o prestacional que el empleado oficial sí estuviere percibiendo en la entidad suprimida o liquidada, se le garantizará el pago de dicho concepto salarial o prestacional, mientras permanezca vinculado laboralmente a la entidad cesionaria.

(...)

Artículo 12. Responsabilidades. La Nación, los departamentos, las intendencias y comisarías, responderán por el pago de las prestaciones adeudadas, de los aportes patronales, o de las provisiones correspondientes a la fecha de la liquidación, supresión o cambio de nivel administrativo de las personas vinculadas a las entidades, dependencias o programas que se liquiden, supriman o varíen su nivel de adscripción, según el caso, y cuya naturaleza jurídica sea de los niveles nacional, departamental, intencional o comisarial.

Así mismo responderán, con cargo a los fondos seccionales de salud o a los fondos prestacionales que se creen, por las prestaciones adeudadas por las fundaciones o instituciones de utilidad común que se liquiden y venían siendo sostenidas y administradas por el Estado y, aquellas cuyos bienes y rentas sean confiados a una entidad pública de cualquier nivel administrativo, dentro de su jurisdicción, cuando el patrimonio de dichas personas jurídicas no resultare suficiente para garantizar el pago de dichos valores según lo determine la Superintendencia Nacional de Salud.

Parágrafo. Antes de la fecha de la liquidación, supresión, o cambio de nivel administrativo, la entidad, fundación o institución de utilidad común, que se liquide, suprima o cambie de nivel administrativo, deberá haber cancelado, de preferencia a cualquier otro crédito, aquellas prestaciones de carácter económico causadas, y cuyo pago debe efectuarse en la medida en que se causen, tales como primas, bonificaciones, etc., y los aportes patronales causados en favor de entidades como el Fondo Nacional de Ahorro, la Caja Nacional de Previsión, Cajas Seccionales de Previsión, Instituto de Seguros Sociales, o fondos prestacionales en los que estén afiliados sus empleados o trabajadores.(...)

Artículo 14. Auxilio de cesantía. Para garantizar el pago de los valores adeudados por concepto de auxilio de cesantía causado en favor de empleados y trabajadores en los casos regulados por este Decreto se observarán las siguientes reglas:

1. Si el pago de la prestación ha sido asumido por entidades como el Fondo Nacional de Ahorro, los fondos prestacionales o similares, la entidad cesionaria podrá continuar liquidando y transfiriendo los valores que hacia el futuro se causen por dicho concepto a esas mismas entidades para que ellas continúen con dicha obligación, de acuerdo con las disposiciones que regulan su actividad.

Para que la entidad cesionaria pueda dejar de transferir los valores correspondientes al auxilio de cesantía de los empleados o trabajadores que se encontraban vinculados a alguna de las entidades aquí indicadas, deberá contar con el concepto de la comisión consultiva, de que trata el artículo 31 de la Ley 10 de 1990, y realizar la afiliación a una entidad de

previsión o a un fondo de prestaciones, de conformidad con el artículo 35 de la Ley 10 de 1990.

2. Si la entidad cesionaria en ejercicio de la atribución conferida por el numeral anterior no continuare con la afiliación existente, el Fondo Nacional de Ahorro, o los fondos prestacionales, deberán trasladar los valores adeudados a la entidad que asuma el pago de las prestaciones una vez se produzca la desafiliación y dentro del plazo que convencionalmente fijen las dos entidades.

3. Si la entidad cedente ha asumido directamente el pago de las prestaciones, los responsables, de acuerdo con el artículo 12 de este Decreto, deberán transferir los valores correspondientes a lo causado hasta la fecha de la liquidación, supresión o cambio de nivel, directamente a la entidad que en adelante asuma su pago, dentro del término que se fije en la programación que se haga en virtud del parágrafo 4° del artículo 33 de la citada ley.(...) (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el Decreto 1582 del 05 de agosto de 1998, emitido por el Presidente de la República en uso de sus facultades, y por el cual se reglamenta parcialmente los artículos 13 de la Ley 344 de 1996 y 5 de la Ley 432 de 1998, en relación con los servidores públicos del nivel territorial y se adoptan otras disposiciones en esta materia, prescribe:

“ARTÍCULO 2º.- Las entidades administradoras de cesantías creadas por la Ley 50 de 1990 podrán administrar en cuentas individuales los recursos para el pago de las cesantías de los servidores públicos del nivel territorial que se encuentran bajo el sistema tradicional de retroactividad, es decir, de los vinculados con anterioridad a la vigencia de la Ley 344 de 1996.

(...)

PARÁGRAFO.- En el caso contemplado en el presente artículo, corresponderá a la entidad empleadora proceder a la liquidación parcial o definitiva de las cesantías, de lo cual informará a los respectivos fondos, con lo cual éstos pagarán a los afiliados, por cuenta de la entidad empleadora, con los recursos que tengan en su poder para tal efecto. Esto hecho será comunicado por la administradora a la entidad pública y ésta responderá por el mayor valor en razón del régimen de retroactividad si a ello hubiere lugar, de acuerdo con lo establecido en el artículo 14 de la Ley 344 de 1996.

En el evento en que una vez pagadas las cesantías resultare un saldo a favor en el fondo de cesantía, el mismo será entregado a la entidad territorial.” (Subrayados fuera de texto)

Así mismo, el Acta N° 01 de marzo 30 de 2000, de entrega del personal de la Unidad Básica Patios Centro, Centro de Salud Patios Cruz y Puesto de Salud Once de Noviembre del Departamento al Municipio de los Patios, establece:

“(…) Suscribimos la presente Acta con el fin de protocolizar la entrega de los funcionarios transferidos por el Departamento de Norte de Santander, la Secretaría Departamental de Salud, y la E.S.E. Hospital Erasmo Meoz al Municipio de los Patios Dirección Local de Salud, en cumplimiento del numeral 4 literal A del artículo 16 de la Ley 60 de 1993 en desarrollo del convenio interadministrativo celebrado el 30 de marzo del 2000 (...). La planta de personal se encuentra actualmente incorporada en la Planta de Cargos de la ESE Hospital Erasmo Meoz de Cúcuta. En este caso se debe tener en cuenta el Decreto 1399 de 1990, en el sentido de que a los funcionarios transferidos se les aplicará el mismo régimen salarial y prestacional, sin solución de continuidad así: Si el empleado estaba vinculado por contrato de trabajo, su incorporación debe hacerse mediante contrato de trabajo y si su vinculación anterior era como Empleado Público, su incorporación debe hacerse mediante acto administrativo, con la correspondiente posesión. De conformidad con el artículo 11 del mismo Decreto, los funcionarios incorporados al Municipio que estén en carrera administrativa se les debe reconocer la continuidad en la misma. Para el caso de funcionarios incorporados que se encuentran laborando en cargos de carrera sin pertenecer a ella, se les debe reconocer el derecho a ingresar en forma ordinaria mediante concurso; de todas maneras, a los funcionarios transferidos no se les podrá disminuir los niveles de orden salarial ni prestacional de que gozaban. (...)

Con respecto al Pasivo Prestacional relacionado con las cesantías, se reafirma lo establecido en la cláusula segunda numeral sexto del Convenio Interadministrativo N° 1 celebrado entre el Departamento y el Municipio, el día 30 del mes de Marzo que en su texto dice “Gestionar ante el Fondo del Pasivo Prestacional la transferencia a los Fondos de Cesantías y Pensiones, la deuda prestacional causada por estos conceptos hasta el 31 de diciembre de 1993 en los términos que lo determine la concurrencia a cargo de la Nación y el Departamento, del personal que se transfiera al municipio, de la Planta de Cargos de la Unidad Básica de Patios Centro, el Centro de Salud Patios Cruz y el Puesto de Salud Once de Noviembre. PARAGRAFO: El Departamento de Norte de Santander, la Secretaría de Salud de Norte de Santander, y la ESE Hospital Erasmo Meoz de Cúcuta, de conformidad con las normas que regulan la materia, y de acuerdo con las instrucciones que imparta el Ministerio de Salud, diligenciarán el saneamiento en todos los aspectos de orden salarial y prestacional, hasta la fecha en que sean transferidos e incorporados a la Planta de Cargos del Municipio. El municipio de los Patios, mediante Acuerdo Municipal adoptará la estructura administrativa Básica de la Dirección Local de Salud y mediante Acuerdo de Junta Directiva definirá la Planta de Personal de la ESE del Municipio en dichos actos administrativos serán incluidos

los cargos del sector salud que son transferidos por el Departamento al Municipio y a la ESE Municipal. (...)” (Subrayados fuera de texto)

Igualmente, el Convenio Interadministrativo N° 01 del 30 de marzo del 2000, celebrado entre el Departamento de Norte de Santander, El Servicio Seccional de Salud de Norte de Santander, y el Municipio de los Patios, para la asunción de la dirección y prestación de servicios de salud del primer nivel de atención, establece en la cláusula segunda, lo siguiente:

“CLAÚSULA SEGUNDA. OBLIGACIONES DEL DEPARTAMENTO NORTE DE SANTANDER. (...)

6. Gestionar ante el Fondo del Pasivo Prestacional, la transferencia a los Fondos de Cesantías y Pensiones, la deuda prestacional causada por estos conceptos hasta el 31 de diciembre de 1993, en los términos que lo determine la concurrencia a cargo de la Planta de Cargos del Servicio de Salud de Norte de Santander y de las entidades adscritas al él. (...)

PARAGRAFO SEGUNDO: EL DEPARTAMENTO NORTE DE SANTANDER. De conformidad con las normas que regulan la materia y de acuerdo con las instrucciones que Imparta el Ministerio de Salud, diligenciará el saneamiento en todos los aspectos de orden salarial y prestacional del personal, hasta la fecha en que sean transferidos e incorporados a la planta de cargos del Municipio. (...)

10.- Una vez incorporados los funcionarios a la Planta de Cargos del Municipio, éste gestionará la continuidad de la afiliación al fondo de cesantías según lo previsto por Ley en un término de treinta (30) días. (...)” (Subrayados fuera de texto)

Ahora bien, en concepto C.E. 1777 de 2006 del Consejo de Estado, se establece lo siguiente:

“” El auxilio de cesantía se concibe como un derecho del trabajador de creación legal, originado en los servicios subordinados que se prestan al empleador, que tiene como objeto básico y primordial cubrir el infortunio en que aquél se puede ver enfrentado por desocupación, al perder su empleo, sin perjuicio del pago de avances para las finalidades establecidas en el ordenamiento jurídico; desde esta perspectiva, es un ahorro que constituye una prestación social”. Su evolución puede concretarse así: 2.1.1. El régimen retroactivo de cesantías, que consiste en que esta prestación se liquida con base en el último salario devengado, a razón de un mes de sueldo por cada año de servicios, se consagra claramente en los artículos 17 de la ley 6ª de 1945 y 1º del decreto 2567 de 1946. (...) 2.1.2.- El régimen retroactivo de cesantías cesó en la rama ejecutiva del poder público del orden nacional por virtud del decreto ley 3118 de 1968 que dispuso la liquidación anual de la prestación y reconoció intereses a las mismas. A partir de la vigencia de este decreto

los ministerios, departamentos administrativos, superintendencias, establecimientos públicos y empresas industriales y comerciales del Estado del orden nacional liquidan las cesantías de sus empleados año por año, sin que se hubiere dispuesto ningún régimen de transición para quienes venían disfrutando de cesantías retroactivas. Teniendo en cuenta que el decreto 3118 de 1968 reguló exclusivamente el régimen de cesantías de la rama ejecutiva del poder público en el orden nacional, los empleados del orden territorial mantuvieron el reconocimiento y pago retroactivo de tal prestación, conforme a las normas que lo establecieron. Con la entrada en vigor de la ley 344 (de 1996) se proscribió el pago retroactivo de cesantías en todos los órdenes del sector público, sin perjuicio de los derechos de quienes lo venían disfrutando, como quedó precisado...” (Subrayado fuera de texto)

El Código Sustantivo del Trabajo en el Capítulo VII-Auxilio de Cesantía, establece:

“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. (...)

ARTICULO 253. SALARIO BASE PARA LA LIQUIDACION DE LA CESANTIA. (...) 1. Para liquidar el auxilio de Cesantía se toma como base el último salario mensual devengado por el trabajador, siempre que no haya tenido variación en los tres (3) últimos meses. En el caso contrario y en el de los salarios variables, se tomará como base el promedio de lo devengado en el último año de servicios o en todo el tiempo servido si fuere menor de un año.

2. Para el tiempo de servicios anterior al treinta y uno (31) de diciembre de mil novecientos sesenta y dos (1962) se aplicarán las normas vigentes hasta esta fecha.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera anexo a la Resolución N° 414 y sus modificaciones en especial la Resolución N° 607 de 2016, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA (...)

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

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

6.1.1 Activos

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

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

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

Así mismo, el Instructivo 002 de 2014, en el numeral 1.2.4.2 Beneficios a los empleados a largo plazo, establece en el literal e), lo siguiente:

“e) Medir los activos con destinación específica que posea la empresa para cubrir el pago de estas obligaciones, tales como fondos de inversión, patrimonio autónomo, encargos fiduciarios, entre otros por su valor razonable. Estos activos se clasificarán como Resera Financiera actuarial relacionada con estos pasivos, y la diferencia resultante de su medición afectará directamente el patrimonio en la cuenta Ganancias (pérdidas) por Planes de Beneficios Definidos.”

Por otro lado, la norma de Beneficios a los Empleados, contenida en el Capítulo II. Pasivos, 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, menciona:

“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.

12. Entre los beneficios a los empleados a largo plazo se incluyen los siguientes:

- a) premios o bonificaciones por antigüedad u otros beneficios por largo tiempo de servicio;
- b) beneficios por invalidez permanente a cargo de la empresa; y
- c) beneficios a recibir a partir de los 12 meses siguientes al cierre del periodo en el que se hayan ganado.

13. Los beneficios a los empleados a largo plazo se reconocerán como un gasto o costo y como un pasivo cuando la empresa consuma el beneficio económico procedente del servicio prestado por el empleado a cambio de los beneficios otorgados.

14. En caso de que la empresa efectúe pagos por beneficios a largo plazo que estén condicionados al cumplimiento de determinados requisitos por parte del empleado y este no los haya cumplido parcial o totalmente, la empresa reconocerá un activo por los beneficios pagados por anticipado.

15. Si al final del periodo contable existen activos con los cuales se liquidarán directamente las obligaciones, estos se reconocerán de manera independiente.

5.2.2. Medición (...)

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

La norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores, contenida en el Capítulo VI. Normas para la Presentación de Estados Financieros y Revelaciones, del mismo marco normativo, menciona

“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)

El Catálogo General de Cuentas para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, establece la descripción de las siguientes cuentas contables:

“1902- PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los activos destinados a la atención de las obligaciones por beneficios a los empleados que se van a liquidar en un periodo superior a un año.

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 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.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas, es necesario precisar que:

- 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.
- El régimen de retroactividad tiene las siguientes características: los rendimientos son abonados al empleador, la entidad es la encargada de escoger el respectivo fondo, no hay intereses abonados al afiliado, y para la liquidación de las cesantías se toma en cuenta el último salario del trabajador multiplicado por el número de años laborados.
- Las entidades administradoras de cesantías creadas por la Ley 50 de 1990, podrán administrar en cuentas individuales los recursos para el pago de las cesantías de los servidores públicos del nivel territorial que se encuentran bajo el sistema tradicional de retroactividad.
- Corresponderá a la entidad empleadora proceder a la liquidación parcial o definitiva de las cesantías, de lo cual informará a los respectivos fondos, con lo cual éstos pagarán a los afiliados, por cuenta de la entidad empleadora, con los recursos que tengan en su poder para tal efecto. Esto hecho será comunicado por la administradora a la entidad pública y ésta responderá por el mayor valor en razón del régimen de retroactividad si a ello hubiere lugar.

- Previa a la entrada en vigencia de la Ley 50 de 1990, el auxilio de cesantías existía como un pasivo de la entidad que sólo se hacía efectivo al momento del retiro del trabajador.
- La ESE Hospital Erasmo Meoz de Cúcuta, tuvo que haber adelantado el saneamiento en todos los aspectos de orden salarial y prestacional, hasta la fecha en que fueron transferidos e incorporados los trabajadores a la Planta de Cargos del Municipio.
- Los empleados transferidos, deben conservar el régimen salarial y prestacional de la entidad cesionaria, sin disminuir los niveles de orden salarial y prestacional de la entidad cedente.
- Cuando la entidad cesionaria no otorgue algún factor salarial o prestacional que la entidad cedente confería a los empleados transferidos, a dichos empleados se les garantizará el pago de estos factores mientras permanezcan vinculados a la entidad cesionaria.

Con fundamento en lo anterior, a continuación, se responden los cuestionamientos planteados en la consulta:

Pregunta 1. ¿El Hospital de los Patios debe reconocer como ingreso o incrementos del capital, los recursos colocados en un Fondo por concepto de cesantías retroactivas?

Un activo debe ser reconocido en el Estado de Situación Financiera cuando haya cumplido con las condiciones para su reconocimiento, esto es, que correspondan a recursos controlados por la empresa de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros, anotando que al evaluar si existe o no control sobre dicho activo, la entidad debe tener en cuenta, no solamente la titularidad legal, sino también el acceso al mismo, la capacidad para disponer del recurso o restringir su uso, la forma de garantizar que se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre la capacidad de generar beneficios económicos futuros.

Así las cosas, los recursos depositados en el Fondo de Pensiones y Cesantías-Porvenir a favor del cesionario, por entidades que concurren en el pago de las cesantías retroactivas, deberán reconocerse en el Estado de Situación Financiera de este, siempre que se cumplan los criterios para su reconocimiento como activos.

De acuerdo con lo anterior, y considerando que el hecho económico sucedió con anterioridad a la entrada en vigencia del marco normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, la empresa en el periodo de transición, tuvo que haber seguido las instrucciones del numeral 1.2.4.2 Beneficios a los empleados a largo plazo del instructivo

002 de 2014, a fin de incorporar en el Estado de Situación Financiera de Apertura, el evento objeto de la consulta.

En efecto, en el Estado de Situación Financiera de Apertura la entidad debió incorporar tanto los recursos entregados al Fondo de Pensiones y Cesantías, como los rendimientos financieros generados por tales recursos.

Como la entidad omitió efectuar los registros indicados en los párrafos anteriores, deberá corregir las omisiones de períodos contables anteriores en el periodo actual, conforme se indica en la norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores del marco normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, sea o no material, afectando mediante un débito la subcuenta correspondiente de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO, o mediante un crédito, la subcuenta 251204-Cesantías retroactivas, de la cuenta 2512-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO, con contrapartida en ambos casos en la subcuenta correspondiente de 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.

Con posterioridad, el devengo de los nuevos rendimientos debió afectar la subcuenta 480849-Ganancia en la actualización del plan de activos para beneficios a empleados a largo plazo y por terminación del vínculo laboral o contractual, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Adicionalmente, se deberá determinar la naturaleza del error identificado, ya que, para efectos de presentación, cuando se trate de ajustes que por su importancia se cataloguen 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.

Es preciso señalar que, una vez se apruebe el acto administrativo de reconocimiento de la cesantía a favor del trabajador, se debitará la subcuenta 251204-Cesantías retroactivas, de la cuenta 2512-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO, y se acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO.

De otra parte, si los recursos puestos en el Fondo de Pensiones y Cesantías-Porvenir, no cumple con los criterios para su reconocimiento como activo, la entidad cesionaria no

deberá incorporarlos en el Estado de Situación Financiera, pero si deberá efectuar las revelaciones a las que haya lugar.

Pregunta 2. Es necesario ajustar las políticas de la entidad a fin de incluir el hecho económico de la pregunta 1.

En atención a lo dispuesto por la CGN en el numeral 2.1.1 del “Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable”, dispuesto como anexo de la Resolución 193 de 2016, todas las entidades públicas, incluidas las empresas sociales del estado, deben formalizar, mediante un acto administrativo emitido por el representante legal o la máxima instancia administrativa de la entidad, el conjunto de políticas contables para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de la totalidad de los hechos económicos, las cuales deben responder a la naturaleza y a la actividad de la entidad.

Como consecuencia de lo anterior, la entidad cuenta con la autonomía necesaria para formular, complementar, adicionar o modificar las políticas contables vigentes, siempre que se ajusten al Marco normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2015 y sus modificaciones, en especial la Resolución N° 607 de 2016. Para ello debe aplicar el criterio profesional, previa exploración con respecto a si están o no contemplados (y en qué forma lo están), los hechos económicos objeto de su inquietud, frente a su esencia económica.

Pregunta 3. Contrapartida de las cuentas por cobrar y cuentas por pagar (mayores y menores valores girados por la Nación a las administradoras de salud, pensiones y cesantías) por concepto de aportes patronales, que han surgido en el proceso de depuración.

La aplicación de los recursos de la participación para salud en el pago de aportes patronales, tiene lugar cuando la Nación gira directamente a las administradoras de cesantías, salud, pensiones y riesgos profesionales, para el pago de los aportes patronales del personal vinculado a la prestación de servicios de salud, pero ello está ligado a su vez al siguiente derrotero:

En aplicación del Marco normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, para el reconocimiento del derecho por la prestación de servicios de salud, se debita la subcuenta 131921-Atención con cargo al subsidio a la oferta-sin facturar o con facturación pendiente de radicar, de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD, y se acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD.

Por otro lado, los aportes patronales se reconocen debitando las subcuentas 510702-Cesantías, de la cuenta 5107-PRESTACIONES SOCIALES, 510303-Cotizaciones a seguridad

social en salud, 510305-Cotizaciones a riesgos laborales y 510306-Cotizaciones a entidades administradoras del régimen de prima media, de la cuenta 5103-CONTRIBUCIONES EFECTIVAS, y las subcuentas denominadas Sueldos y Salarios y Contribuciones Efectivas, del grupo 73-SERVICIOS DE SALUD, y acreditando las subcuentas 251102-Cesantías, 251111-Aportes a riesgos laborales, 251122-Aportes a fondos pensionales- empleador, y 251123-Aportes a seguridad social en salud-empleador, de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO.

Lo anterior, sin perjuicio de que la entidad reconozca las demás prestaciones a que haya lugar, de acuerdo con las disposiciones legales, y no solamente las que se pagan con recursos del Sistema General de Participaciones.

Así las cosas, la aplicación de los recursos del Sistema General de Participaciones debe efectuarse con el giro de los mismos por parte de la Nación, para lo cual el Hospital de los Patios debe reconocer un débito en las subcuentas 251102-Cesantías, 251111-Aportes a riesgos laborales, 251122-Aportes a fondos pensionales-empleador, y 251123-Aportes a seguridad social en salud-empleador, de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO, y un crédito en la subcuenta 131921-Atención con cargo al subsidio a la oferta-sin facturar o con facturación pendiente de radicar, de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.

Si el valor del derecho por la prestación del servicio de salud no cubre la totalidad del valor del pago por aportes patronales efectuado por la Nación mediante los recursos de la participación de salud a los fondos de pensiones y cesantías, administradoras de riesgos laborales y a las entidades promotoras de salud a las cuales se encuentran afiliados los trabajadores, la diferencia se registra en la subcuenta 291007-Ventas, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO.

Si el valor del giro de los recursos de la participación para salud es superior a los aportes patronales causados, la diferencia se registra en la subcuenta 190512-Contribuciones efectivas, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO.

CONCEPTO N° 20192000000911 DEL 14-01-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público.
	TEMAS	Otros activos.
	SUBTEMAS	Reconocimiento de los derechos fiduciarios en el Patrimonio Autónomo Subordinado 720 constituido por la Empresa de Renovación y Desarrollo Urbano ERU, con predios adquiridos con recursos del Convenio 152 de 2012 por Metrovivienda (hoy ERU) y el Distrito Capital-Secretaría Distrital de Hábitat SDHT.

Doctora
GEMMA EDITH LOZANO RAMIREZ
Subgerente Gestión Corporativa
Empresa de Renovación y Desarrollo Urbano ERU
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su derecho de petición radicado en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550005120-2 de fecha, 26 de diciembre de 2018, donde solicita a la CGN que emita concepto sobre el reconocimiento de los derechos fiduciarios en el Patrimonio Autónomo constituido por la Empresa de Renovación y Desarrollo Urbano ERU, en desarrollo de lo acordado en el Convenio 152 de 2012 por Metrovivienda (hoy ERU) y el Distrito Capital-Secretaría Distrital de Hábitat SDHT.

En el texto de la consulta se citan las siguientes consideraciones:

- De conformidad con lo dispuesto en el Artículo 6 del Decreto distrital 063 de 2009, la entidad administradora y otorgante del Subsidio Distrital de Vivienda es la Secretaría Distrital del Hábitat, dependencia que debe administrar y otorgar los recursos destinados para la asignación del Subsidio Distrital de Vivienda y fijará la política aplicable para tal efecto. Según se señala en el párrafo primero de ese artículo, las entidades distritales que conforman el Sector Hábitat, como ocurre con la ERU, pueden obrar en calidad de operadoras del Subsidio de Vivienda cuando la Secretaría Distrital del Hábitat delegue en ellas esta función.
- En desarrollo de lo anterior, mediante Resolución 861 de 2011, la Secretaría Distrital de Hábitat SDHT delegó en Metrovivienda (hoy ERU) “la realización del trámite de expropiación administrativa de los predios declarados de desarrollo prioritario por la

Administración Distrital, cuando haya lugar a ello, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 56 de la Ley 388 de 1997, y demás normas concordantes, con el fin de habilitarlos para la ejecución de proyectos de Vivienda de Interés Social y Prioritario.”

- La SDHT, mediante la ejecución presupuestal del Proyecto de Inversión 57 Gestión de Suelo, destinado para “Gestionar suelo para el desarrollo de Proyectos de Vivienda de Interés Prioritario, VIP, y Proyectos Urbanos Integrales que incluyan VIP” se suscribió el Convenio interadministrativo 152 de 2012 entre la SECRETARÍA DISTRITAL DEL HÁBITAT y METROVIVIENDA, cuyo objetivo central era adelantar acciones coordinadas orientadas al cumplimiento de la meta de construcción de 70.000 viviendas de interés prioritario, lograr un mejor desarrollo de los objetos, misiones y funciones otorgados a cada una de las instituciones involucradas.
- El objeto del convenio interadministrativo se pactó en la Cláusula Primera, acordando lo siguiente:

“OBJETO: aunar esfuerzos administrativos, técnicos y financieros con el fin de gestionar y/o urbanizar suelo para el desarrollo de proyectos dirigidos a la construcción de vivienda de interés prioritario-VIP, para población vulnerable y/o víctima del conflicto armado.

PARÁGRAFO PRIMERO: ALCANCE. El suelo gestionado en desarrollo del presente convenio será utilizado como subsidio en especie para el desarrollo de los Proyectos de VIP promovidos por la Administración Distrital, entendido el subsidio en especie como el porcentaje del costo de la vivienda que haya sido financiado con aportes distritales representado en suelo o en inversiones en urbanismo.

PARÁGRAFO SEGUNDO. DESTINACIÓN DE LOS RECURSOS. Los recursos serán destinados a la adquisición de suelo para el desarrollo de proyectos que incluyan vivienda de interés prioritario mediante los procedimientos establecidos en el capítulo VII de la ley 388 de 1997, mediante la asociación con propietarios y/o constructores con base en lo previsto en el artículo 36 de la misma ley; a la ejecución de obras de urbanismo, incluidos sus estudios y diseños o a la estructuración de proyectos de construcción de VIP, en el marco de las disposiciones legales y de las normas distritales. El suelo urbanizado resultante de la actuación de Metrovivienda en desarrollo del presente convenio será utilizado como subsidio distrital en especie, de manera complementaria con los subsidios familiares de vivienda otorgados por el gobierno nacional y distribuidos, en lo que respecta a los beneficiarios, de conformidad con las prioridades establecidas en las normas nacionales y en las normas y políticas distritales. (Subrayados y negrillas fuera de texto)

- Adicionalmente, el Parágrafo Quinto de la Cláusula Segunda, dispuso que “Los recursos de este convenio no se constituyen en aportes de capital para Metrovivienda ni afecta su patrimonio.” (Subrayado y negrilla fuera de texto)
- En la Cláusula Quinta, se acordaron las obligaciones de ambas entidades, donde se dispuso que METROVIVIENDA tendría, entre otras obligaciones, las siguientes:

“5.2. METROVIVIENDA:

5.2.1. Adelantar los trámites y gestiones necesarias para adquirir, gestionar o recibir los predios necesarios para el cumplimiento de este convenio, mediante la utilización de los instrumentos previstos en la Ley 9 de 1989, 388 de 1997, 1537 de 2012 y el Acuerdo 489 de 2012.

5.2.2. Aportar el suelo gestionado en ejecución de este convenio al desarrollo de proyectos de vivienda de interés prioritario, para que se constituya como subsidio en especie.

5.2.3. Transferir a un fideicomiso con patrimonio autónomo los terrenos que gestione con los recursos de este Convenio, y del mismo modo, adelantar dentro del marco del negocio fiduciario seleccionado y establecido la estructuración de los respectivos proyectos.

(...)

5.2.7. Presentar informes mensuales a la SDHT de seguimiento presupuestal, de gestión y de ejecución de los contratos y convenios que se desprendan del presente convenio, en los formatos establecidos por la secretaría para tal fin.

5.2.8. Suscribir los convenios y/o contratos necesarios para dar cumplimiento al objeto del presente Convenio.

(...)

5.2.14. Constituir la Fiducia para el manejo de los recursos del presente convenio.

(...)

5.2.18. Utilizar los recursos obtenidos a título de reposición en este convenio, como subsidio en especie en nuevos proyectos.

5.2.19. Las demás que se requieran para la debida ejecución del presente Convenio.”

- En desarrollo del Régimen de Contabilidad Pública precedente, la SDHT reconoció la entrega de los recursos del convenio 152 de 2012 (\$8.700 millones) como derechos en la cuenta “Recursos entregados en administración”; en tanto que Metrovivienda (Hoy ERU los registró como “Recursos recibidos en administración”

- Una vez Metrovivienda (hoy ERU) adquirió los predios, reconoció tal evento, mediante un débito en los inventarios y un crédito en las cuentas del efectivo. Los títulos de propiedad quedaron a nombre de esta empresa.
- Al legalizar el total de los Recursos Recibidos en Administración ante la Secretaría Distrital del Hábitat, Metrovivienda (hoy ERU) realizó los siguientes registros contables: crédito a la Cuenta de Inventarios por el valor total de los \$8.700.0 millones y un débito a la cuenta contable-Cuentas por Pagar-Recursos Recibidos en Administración cancelando así el valor total del Convenio 152.
- En tanto que la SDHT, con la legalización correspondiente y la liquidación formal del convenio 152 de 2012, registró un débito en las cuentas de gastos-Gasto Público Social, y un crédito en la cuenta donde se registraron los recursos entregados en administración.
- La Empresa Metrovivienda (hoy ERU), en cumplimiento de la Ley de Vivienda N° 1537 de 2012 y lo dispuesto en el numeral 5.2.18 del Convenio 152 de 2012, transfirió los predios que se habían adquirido con los recursos del citado convenio al Patrimonio Autónomo Subordinado San Blas/720/Convenio 152, a razón de 8.5 SMLV, atendiendo lo ordenado mediante la Resolución N° 037 del 12 de marzo de 2014, por valor total de \$4.178.0 millones.
- Dichos valores se registraron en la contabilidad de Metrovivienda: un débito a la cuenta contable Derechos en Fideicomiso y un crédito en la cuenta contable Cuentas por Pagar-Créditos Diferidos.
- El 21 de octubre de 2016, en desarrollo de lo ordenado por el Acuerdo distrital 643 de 2016, se llevó a cabo la fusión de Metrovivienda con la ERU. En esa el Convenio 152 de 2012 ya se había liquidado formalmente, los predios se encontraban en el Patrimonio Autónomo Subordinado San Blas/720/Convenio 152, luego de la transferencia de la titularidad jurídica de los mismos en favor de ese patrimonio, efectuada por Metrovivienda.
- En desarrollo del proceso de fusión, la ERU mantuvo el reconocimiento de los derechos fiduciarios originados por el aporte al fideicomiso de los terrenos que, como se acordó en el marco del Convenio 152 de 2012, solo pueden utilizarse en el Patrimonio Autónomo Subordinado San Blas/720, como subsidio distrital en especie, de manera complementaria con los subsidios familiares de vivienda otorgados por el gobierno nacional y distribuidos, en lo que respecta a los beneficiarios, de conformidad con las prioridades establecidas en las normas nacionales y en las

normas y políticas distritales.

- Para complementar el registro débito anterior, la ERU acreditó la subcuenta y cuenta que corresponde a la naturaleza económica de los recursos recibidos en administración.
- Actualización del valor del Suelo: Posteriormente, en el mes de agosto de 2017, la Empresa de Renovación y Desarrollo Urbano-ERU, llevó a cabo una actualización del valor de los predios transferidos al Patrimonio Autónomo Subordinado San Blas/720/Convenio 152 por valor de \$1.303.0 millones de los Predios Sosiego, Colmena y Bosa 601. Por tanto, en el citado Patrimonio Autónomo, a la fecha, el costo de los predios es el siguiente:

PREDIO	VR. INICIAL PREDIO	VALOR AJUSTE	VR. TOTAL DEL PREDIO
Usme 1	\$1.478.400.000	\$0	\$1.478.400.000
La Colmena	\$867.328.000	\$1.032.672.000	\$1.900.000.000
Sociego	\$463.232.000	\$103.316.000	\$566.548.000
Bosa 601	\$463.232.000	\$167.451.900	\$630.683.900
Usme 3	\$458.577.184	\$0	\$458.577.184
San Blas	\$448.218.822	\$0	\$448.218.822
TOTAL	\$4.178.988.006	\$1.303.439.900	\$5.482.427.906

- Que el Patrimonio Autónomo Subordinado San Blas/720, además de los terrenos entregados como aporte, también recibió recursos como aporte fiduciario de otras fuentes, así:

Cifras en pesos colombianos		
Aportes en efectivo	Año	Valor
Recursos Propios de la Empresa	2013 al 2016	4.101.250.348
Aportes Recursos Convenio 359 de 2013 SDHT		967.285.630
Aportes Recursos Convenio 407 de 2013 SDHT		8.779.913.100
Total Aportes en efectivo		13.848.449.078

Aportes en especie Convenio No, 152/2012 (Hoy 407 de 2013)	Año	Valor
Inmuebles - Recursos Convenio 152/12	2014	4.178.988.006
Actualización Inmuebles - Agosto de 2017	2017	1.303.439.900
Total Aportes en especie		5.482.427.906

TOTAL APORTES	19.330.876.984
----------------------	-----------------------

Como se observa en el cuadro anterior, los \$5.482,4 millones corresponde a los predios adquiridos con los recursos transferidos por la SDHT a la ERU, en desarrollo del convenio 152 de 2013.

- Por último, se informa que a la Empresa de Renovación y Desarrollo Urbano ERU, por tratarse de una empresa que no cotiza en el mercado de valores, y que no capta ni administra ahorro del público, hace parte del grupo de entidades que debe atender el Marco normativo emitido por la CGN mediante Resolución 414 de 2014 y las que la hayan adicionado o modificado. En tanto que la Secretaría Distrital de Hábitat SDHT es una unidad contable que atiende el Marco normativo dispuesto por la CGN mediante Resolución 533 de 2015 para Entidades de Gobierno”

CONSIDERACIONES

1. Consideraciones generales

El Artículo 6° del Decreto distrital 063 de 2009, dispone lo siguiente:

“Artículo 6°. Entidad administradora y otorgante del Subsidio Distrital de Vivienda. -La Secretaría Distrital del Hábitat administrará y otorgará los recursos destinados para la asignación del Subsidio Distrital de Vivienda y fijará la política aplicable para tal efecto.

Parágrafo: Las entidades distritales que confirman el Sector Hábitat podrán obrar en calidad de operadoras del Subsidio de Vivienda cuando la Secretaría Distrital del Hábitat delegue en ellas esta función.

Parágrafo: Con el fin de garantizar a los hogares beneficiarios del Subsidio Distrital de Vivienda la obtención de una vivienda nueva, la Secretaría Distrital del Hábitat definirá en el reglamento operativo los mecanismos de desembolso y giro de los recursos, los cuales podrán ser en efectivo o en especie, según sea el caso.” (Subrayados fuera de texto)

Lo anterior significa que la Secretaría Distrital de Hábitat, como entidad distrital responsable de desarrollar la política de vivienda del Distrito Capital, es quien tiene la competencia para administrar y otorgar los recursos destinados para la asignación del “Subsidio Distrital de Vivienda” y para fijar la política aplicable para tal efecto.

Como consecuencia, a METROVIVIENDA (hoy ERU), como parte de las entidades distritales que conforman el Sector Hábitat en el Distrito Capital, solo ha tenido competencia para obrar en calidad de operadoras del Subsidio de Vivienda cuando la Secretaría Distrital del Hábitat delegue en ellas esta función.

La Resolución 861 de 2011, emitida por la SDHT, "Por medio de la cual se delegan funciones derivadas de la Declaratoria de Desarrollo Prioritario y se dictan otras disposiciones", dispone lo siguiente:

“ARTÍCULO 1º.- Delegar en la Empresa Industrial y Comercial del Distrito Capital-Metrovivienda la realización del trámite de expropiación administrativa de los predios Declarados de Desarrollo Prioritario por la Administración Distrital, cuando haya lugar a ello, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 56 de la Ley 388 de 1997, y demás normas concordantes, con el fin de habilitarlos para la ejecución de proyectos de Vivienda de Interés Social y Prioritario.” (subrayado fuera de texto)

En los párrafos primero y segundo de la cláusula Primera del Convenio interadministrativo 152 de 2012, suscrito entre la Secretaría Distrital de Hábitat y METROVIVIENDA (hoy ERU), se acordó lo siguiente:

“PARÁGRAFO PRIMERO: ALCANCE. El suelo gestionado en desarrollo del presente convenio será utilizado como subsidio en especie para el desarrollo de los Proyectos de VIP promovidos por la Administración Distrital, entendido el subsidio en especie como el porcentaje del costo de la vivienda que haya sido financiado con aportes distritales representado en suelo o en inversiones en urbanismo.

PARÁGRAFO SEGUNDO. DESTINACIÓN DE LOS RECURSOS. Los recursos serán destinados a la adquisición de suelo para el desarrollo de proyectos que incluyan vivienda de interés prioritario mediante los procedimientos establecidos en el capítulo VII de la ley 388 de 1997, mediante la asociación con propietarios y/o constructores con base en lo previsto en el artículo 36 de la misma ley; a la ejecución de obras de urbanismo, incluidos sus estudios y diseños o a la estructuración de proyectos de construcción de VIP, en el marco de las disposiciones legales y de las normas distritales. **El suelo urbanizado resultante de la actuación de Metrovivienda en desarrollo del presente convenio será utilizado como subsidio distrital en especie, de manera complementaria con los subsidios familiares de vivienda otorgados por el gobierno nacional y distribuidos, en lo que respecta a los beneficiarios, de conformidad con las prioridades establecidas en las normas nacionales y en las normas y políticas distritales.** (Subrayados y negrillas fuera de texto)

En la Cláusula Quinta, se acordaron las obligaciones de ambas entidades, donde se dispuso que METROVIVIENDA tendría, entre otras obligaciones, las siguientes:

“5.2. METROVIVIENDA:

5.2.1. Adelantar los trámites y gestiones necesarias para adquirir, gestionar o recibir los predios necesarios para el cumplimiento de este convenio, mediante la utilización de los instrumentos previstos en la Ley 9 de 1989, 388 de 1997, 1537 de 2012 y el Acuerdo 489 de 2012.

5.2.2. Aportar el suelo gestionado en ejecución de este convenio al desarrollo de proyectos de vivienda de interés prioritario, para que se constituya como subsidio en especie.

5.2.3. Transferir a un fideicomiso con patrimonio autónomo los terrenos que gestione con los recursos de este Convenio, y del mismo modo, adelantar dentro del marco del negocio fiduciario seleccionado y establecido la estructuración de los respectivos proyectos.

(...)

5.2.7. Presentar informes mensuales a la SDHT de seguimiento presupuestal, de gestión y de ejecución de los contratos y convenios que se desprendan del presente convenio, en los formatos establecidos por la secretaría para tal fin.

5.2.8. Suscribir los convenios y/o contratos necesarios para dar cumplimiento al objeto del presente Convenio.

(...)

5.2.14. Constituir la Fiducia para el manejo de los recursos del presente convenio.

(...)

5.2.18. Utilizar los recursos obtenidos a título de reposición en este convenio, como subsidio en especie en nuevos proyectos.

5.2.19. Las demás que se requieran para la debida ejecución del presente Convenio.”
(Subrayados fuera de texto)

2. Consideraciones respecto del Marco normativo contable que deben atender las Entidades de Gobierno

El Marco conceptual dispuesto por la CGN como anexo de la Resolución 533 de 2015, mediante la cual expidió el Marco normativo contable para las Entidades de Gobierno, en el numeral 5, define el principio de “esencia sobre la forma”, señalando que “las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.”

(Subrayado fuera de texto)

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

“6.1.1. Activos

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

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo.

(...)

El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo son el potencial que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad que tiene un recurso para reducir los flujos futuros de salida de efectivo.

(...)

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

(...)

Cuando una entidad gestiona un activo con el fin de prestar un servicio y no con el propósito de obtener flujos de caja ni un rendimiento comercial que refleje el riesgo que implica su posesión, el activo se considera no generador de efectivo. Los bienes y servicios generados por estos activos pueden ser para consumo individual o colectivo y se suministran en mercados no competitivos. El uso y disposición de tales activos se puede restringir dado que muchos activos que incorporan potencial de servicio son especializados y, en algunos casos, de uso privativo por parte de las Entidades de Gobierno. Son ejemplos de estos bienes, los bienes de uso público, los bienes históricos y culturales, los bienes destinados a la recreación, el deporte y la salvaguarda de la soberanía nacional y, en general, los activos utilizados para distribuir bienes y servicios en forma gratuita o a precios de no mercado.

La definición anterior presenta una diferencia importante o sustancial frente a la que contiene el Marco normativo para las empresas, pues un activo en una entidad de gobierno, con independencia de que del mismo no se espere obtener beneficio económico alguno, si el recurso tiene potencial futuro de servicios, debe reconocerse como un activo de una entidad de gobierno, asunto sobre el cual se profundiza más adelante.

El Catálogo General de Cuentas que deben utilizar las Entidades de Gobierno describe la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO, lo mismo que su dinámica, así

“DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos fiduciarios controlados por la entidad, administrados a través de contratos de fiducia mercantil.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor del derecho en el respectivo patrimonio autónomo.
- 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 recursos restituidos.

Adicionalmente, respecto del reconocimiento de los derechos en el Patrimonio Autónomo FC Subordinado 720-Fiduciaria Colpatria S.A., la SDHT debe seguir un esquema de registro similar al que señala la CGN en el numeral 1.2.5 de la Resolución CGN 386 de 2018, donde se dispone lo siguiente:

“Cuando la entidad que controla los recursos los entregue a otra entidad de gobierno para que esta última los administre a través de un patrimonio autónomo, la entidad que controla los recursos debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta de la cuenta que identifique el derecho directamente recaudado por la entidad que actuará como fideicomitente. La entidad que actuará como fideicomitente 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.”

Por otra parte, la CGN, mediante concepto N° 20152000018881 de fecha 21 de abril de 2015, dirigido al doctor Nicolas Corso Salamanca, Gerente General de Metrovivienda, precisó lo siguiente:

“Con base en la información suministrada por la Fiduciaria, la Secretaría Distrital de Hábitat debe actualizar el valor de sus derechos después de reconocer los importes ejecutados. Ahora, cuando se expida en acto administrativo mediante el cual se asignan y entrega los subsidios al beneficiario final, la Secretaría Distrital de Hábitat deberá reconocer un débito en la subcuenta 555001-Vivienda, de la cuenta 5550-SUBSIDIOS ASIGNADOS, con crédito a la subcuenta 243001-Vivienda, de la cuenta 2430-SUBSIDIOS ASIGNADOS.” (Subrayado fuera de texto)

Por otra parte, la Resolución 107 de 2017 "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 que:

“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

2) la subcuenta que corresponda de la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN por la diferencia que exista entre i) el valor del bien, derecho u obligación conforme a 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, y ii) 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.

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.

c) Adicionalmente, la entidad territorial registrará el valor de los bienes o derechos incorporados, así como el valor de las obligaciones que se retiren, con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 8371-SANEAMIENTO CONTABLE ARTÍCULO 355-LEY 1819 DE 2016 y un crédito en la subcuenta 891571-Saneamiento contable artículo 355-Ley 1819 de 2016 de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR). Por su parte, se registrará el valor de los bienes o derechos que se retiren, así como el valor de las obligaciones que se incorporen, con un débito en la subcuenta 991530-Saneamiento contable artículo 355-Ley 1819 de 2016 de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 9368-SANEAMIENTO CONTABLE ARTÍCULO 355-LEY 1819 DE 2016.

Los anteriores registros se efectuarán por el valor en el que se haya afectado el capital fiscal, producto de la incorporación y retiro de bienes, derechos y obligaciones. 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.” (Subrayados fuera de texto)

2. Consideraciones respecto del 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

Al respecto es necesario considerar y atender lo señalado por la CGN en el Marco Conceptual dispuesto como anexo de la Resolución 414 de 2014, mediante el cual expidió el nuevo Marco normativo contable que deben aplicar las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

El citado Marco conceptual, en el numeral 5, define las pautas básicas o macro-reglas que orientan el proceso de generación de información, conocidos como principios de contabilidad, en donde se incluye al principio de esencia sobre la forma, definido así:

“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 citado Marco conceptual define a los activos en el numeral 6.1.1., señalando 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.

(...)

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)

CONCLUSIONES

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, como en este caso, las entidades deben realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo que contienen los marcos conceptuales para la preparación y presentación de información financiera, tanto para las Entidades de Gobierno como para las empresas. 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.

Los bienes y servicios generados por activos que no poseen un potencial futuro de beneficios económicos pueden ser para consumo individual o colectivo y se suministran en mercados no competitivos. El uso y disposición de tales activos se puede restringir dado que muchos activos que incorporan potencial de servicio son especializados y, en algunos casos, de uso privativo por parte de las Entidades de Gobierno, entidades que los utilizan para distribuirlos en forma gratuita o a precios de no mercado.

Al respecto, se deberá tener en cuenta que cuando una entidad gestiona un activo con el fin de prestar un servicio y no con el propósito de obtener flujos de caja ni un rendimiento comercial que refleje el riesgo que implica su posesión, se considera que ese activo no posee un potencial futuro de beneficios económicos, es decir, que no es un activo generador de efectivo.

De conformidad con el contexto aportado, se entiende que la SDHT es la entidad que ejerce el control sobre los bienes adquiridos por METROVIVIENDA (hoy ERU), por cuanto es la entidad que impone las condiciones para la utilización de esos terrenos cuando le ordena a la entidad gestora que el suelo gestionado en desarrollo del convenio debía utilizarse como subsidio en especie para el desarrollo de los Proyectos de VIP promovidos por la Administración Distrital, entendido el subsidio en especie como el porcentaje del costo de la vivienda que haya sido financiado con aportes distritales representado en suelo o en inversiones en urbanismo.

Con fundamento en lo anterior, los registros contables a cargo de las entidades relacionadas con la ejecución del Convenio 152 de 2012 y la constitución del Patrimonio Autónomo FC Subordinado 720-Fiduciaria Colpatria S.A., son los siguientes:

1. Registros contables a cargo de la Secretaría Distrital de Hábitat SDHT

Respecto del Patrimonio Autónomo FC Subordinado 720-Fiduciaria Colpatria S.A., a la SDHT le corresponde reconocer únicamente los derechos de beneficios fiduciarios que se relacionen con el aporte de los predios adquiridos por la ERU con los recursos del convenio 152 de 2012. Para tal efecto, debitará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil-Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditará 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).

Para determinar el registro crédito requerido en el párrafo anterior, se debe tener en cuenta que, como se informa en la consulta, la SDHT registró erogaciones por concepto de gasto público social en el momento en que METROVIVIENDA (hoy ERU) adquirió los terrenos aportados por esa empresa en el citado patrimonio autónomo, le corresponde corregir ese error contable de conformidad con lo dispuesto por la CGN en la Resolución 107 de 2017.

Con base en la información suministrada por la Fiduciaria, la Secretaría Distrital de Hábitat debe actualizar el valor de sus derechos después de reconocer los importes ejecutados. Ahora, cuando se expida en acto administrativo mediante el cual se asignan y entrega los subsidios al beneficiario final, la Secretaría Distrital de Hábitat deberá reconocer un débito en la subcuenta 555001-Vivienda, de la cuenta 5550-SUBSIDIOS ASIGNADOS, con crédito a la subcuenta 192603-Fiducia mercantil-Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

2. Registros contables a cargo de la Empresa de Renovación y Desarrollo Urbano ERU

Por su parte, la ERU como entidad fideicomitente deberá retirar de su situación financiera cualquier activo o pasivo relacionado con la constitución del Patrimonio Autónomo FC Subordinado 720-Fiduciaria Colpatria S.A. el que ostenta los derechos jurídicos sobre el mismo. 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.

CONCEPTO N° 20192000007261 DEL 04-03-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público.
	TEMAS	Otros activos Beneficios a los empleados.
	SUBTEMAS	Concurrencia en el pago de pensiones del sector salud.

Doctor
 JHON JAIME CORREA SEPÚLVEDA
 Representante Legal
 ESE Hospital San Juan de Dios Titiribí
 Titiribí, Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con el N° 2019550000195-2, del 24 de enero de 2019, en la cual consulta cómo debe registrarse el convenio de concurrencia celebrado entre la Nación, el Departamento de Antioquia y el Municipio de Medellín para el pago de las cesantías y el pasivo pensional del Hospital San Juan de Dios del municipio de Titiribí, Antioquia.

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

CONSIDERACIONES

El artículo 242 de la Ley 100 de 1993 indica: “El fondo del pasivo prestacional para el sector salud, de que trata la Ley 60 de 1993, cubrirá las cesantías netas acumuladas y el pasivo laboral por pensiones de jubilación causado a 31 de diciembre de 1993.

El costo adicional generado por concepto de la retroactividad de cesantía del sector salud que a la vigencia de esta Ley tienen derecho a ello, conforme al artículo 33 de la Ley 60 de 1993, y para los fines previstos en ésta, será asumido por el Fondo del Pasivo Prestacional y las entidades territoriales, en los plazos y términos de concurrencia que establece la misma Ley.

A partir de la vigencia de la presente Ley no podrá reconocerse ni pactarse para los nuevos servidores del sector salud, retroactividad en el régimen de cesantía a ellos aplicable.

En el caso de que las instituciones a que se refiere el artículo 33 de la Ley 60 de 1993 y para los efectos allí previstos, estén reconociendo por un régimen especial un sistema pensional distinto del exigido por la entidad de previsión social a la cual se afilien o se encuentren afiliados los trabajadores correspondientes, la pensión será garantizada por el Fondo del Pasivo Prestacional y las entidades territoriales, hasta el momento en que el trabajador reúna los requisitos exigidos por la entidad de previsión y los diferenciales de pensión serán compartidos y asumidos por el Fondo, las entidades territoriales y la mencionada entidad previsional, en la proporción que a cada cual le corresponda.

Las entidades del sector salud deberán seguir presupuestando y pagando las cesantías y pensiones a que están obligadas hasta tanto no se realice el corte de cuentas con el fondo prestacional y se establezcan para cada caso la concurrencia a que están obligadas las entidades territoriales en los términos previstos en la Ley 60 de 1993.

PARAGRAFO. Para los efectos de lo dispuesto en el presente artículo, entiéndase por cesantías netas, las cesantías acumuladas menos las pagadas a 31 de diciembre de 1993”. (Subrayado fuera de texto)

De igual forma, los artículos 61, 62 y 63 de la Ley 715 de 2001 disponen:

“Artículo 61. Fondo del Pasivo Prestacional para el Sector Salud. Suprímase el Fondo del Pasivo Prestacional para el Sector Salud creado por el artículo 33 de la Ley 60 de 1993. En adelante, con el fin de atender la responsabilidad financiera a cargo de la Nación para el pago de las cesantías y pensiones de las personas beneficiarias de dicho Fondo y de acuerdo con los convenios de concurrencia correspondientes, la Nación a través del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, se hará cargo del giro de los recursos, así:

61.1. Al encargo Fiduciario o Patrimonio Autónomo constituido por la entidad territorial para el pago de las mesadas y bonos pensionales de las Instituciones de Salud, de conformidad con el Decreto 1296 de 1994.

61.2. A las entidades administradoras de pensiones o cesantías a las cuales se encuentren afiliados los servidores públicos.

61.3. A los fondos de que trata el artículo 23 del Decreto-ley 1299 de 1994 o a los fideicomisos a que se refiere el artículo 19, numeral 3 del mismo Decreto.” (Subrayado fuera de texto)

“Artículo 62. Convenios de Concurrencia. Para efectos de los convenios de concurrencia, los cuales deberán ser suscritos a partir de la vigencia de la presente ley por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, se continuarán aplicando los procedimientos del Fondo del

Pasivo Prestacional del Sector Salud, la forma en que concurren las diferentes entidades para cubrir el pasivo prestacional, la forma de cálculo del mismo, su actualización financiera y actuarial, las obligaciones de los convenios de concurrencia y los requisitos que deben acreditarse. El Ministerio de Hacienda y Crédito Público podrá establecer, en concertación con el ente territorial, las condiciones para celebrar los convenios de concurrencia y el desarrollo de los mismos y de los que se encuentren en ejecución, para lo cual podrá verificar el contenido de los convenios suscritos y ordenará el ajuste a las normas sobre el particular. El Ministerio de Hacienda y Crédito Público deberá revisar y actualizar en forma periódica el valor de la deuda prestacional, definiendo la responsabilidad de cada uno de los entes que suscribe el convenio de concurrencia”.

“Artículo 63. Administración. Los recursos existentes en el Fondo del Pasivo Prestacional para el Sector Salud serán trasladados al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, de manera que con cargo a dichos recursos, se efectúen los pagos correspondientes. Así mismo, los demás recursos que por ley se encontraban destinados al Fondo, serán entregados al Ministerio de Hacienda para financiar el pago de los pasivos prestacionales de los servidores del sector salud”.

De igual forma, el artículo 2º del Decreto 700 de 2013, por el cual se reglamentan los artículos 61, 62 y 63 de la Ley 715 de 2001, establece: “**Determinación de las concurrencias.** Para determinar la responsabilidad que asumirán la Nación y las entidades territoriales para el pago de la concurrencia frente al pasivo prestacional de las instituciones de salud beneficiarias, se procederá así:

- a) La Nación a través del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, asumirá el pago de la concurrencia, en una suma equivalente a la proporción de la participación del situado fiscal en la financiación de las instituciones de salud, en los cinco (5) años anteriores al 1º de enero de 1994.
- b) Los Departamentos, los Municipios y los Distritos en donde esté localizada la institución de salud, deberán concurrir en una proporción equivalente al porcentaje en que participan las rentas de destinación especial para salud incluyendo las cedidas, en la financiación de las instituciones de salud en los cinco años anteriores al 1º de enero de 1994.
- c) El porcentaje restante, esto es, el derivado de los recursos propios de cada entidad hospitalaria, será asumido por la Nación y las entidades territoriales, a prorrata de la participación de cada entidad en la concurrencia”.

De otra parte, el contrato de concurrencia N° 001 de 2016, suscrito entre la Nación-Ministerio de Hacienda y Crédito Público, el Departamento de Antioquia y el Municipio de

Titiribí-Antioquia en la consideración 10) señala: “Que según el cruce de cuentas efectuado conforme el artículo 242 de la Ley 100 de 1993, la institución hospitalaria efectuó pagos así: i) Por concepto de Cesantías a los beneficiarios entre los años 1994 y 2011 la suma de (...). ii) Por concepto de Reserva Pensional de Activos la suma de (...). iii) Por concepto de Reserva Pensional de Jubilados la suma de (...)”. (Subrayado fuera de texto)

La consideración 11) del mismo contrato indica que: “Los valores pagados por la institución hospitalaria por concepto de cesantías y pensiones le serán devueltos con los recursos de la concurrencia que les corresponda a las entidades concurrentes; en cuanto a los valores pagados por la (Dirección Seccional de Salud -hoy Secretaria Seccional de salud y Protección Social) se abonarán al valor de la concurrencia que le corresponda al DEPARTAMENTO conforme se disponga en la cláusula quinta del presente contrato”. (Subrayado fuera de texto)

La cláusula primera del contrato de concurrencia estipula: “El presente contrato tiene por objeto establecer el valor, los términos y mecanismos de pago de la concurrencia a cargo de la NACIÓN, el DEPARTAMENTO DE ANTIOQUIA y el MUNICIPIO DE TITIRIBÍ (ANTIOQUIA) en la financiación del pasivo prestacional por concepto de cesantías y pensiones (reserva pensional de activos y jubilados) causado a 31 de diciembre de 1993, a favor de los Jubilados y trabajadores de la E.S.E. Hospital San Juan de Dios del Municipio de Titiribí (Antioquia) activos a dicha fecha, reconocidos como beneficiarios mediante Resolución N° 2784 de 2016, expedida por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en los porcentajes establecidos en ésta”.

En relación con la forma de pago, la cláusula quinta del contrato de concurrencia establece que los giros a que se obligan las partes concurrentes se efectuarán así:

“A) La NACIÓN girará a la Cuenta Corriente (...) a nombre de la Empresa Social del Estado Hospital San Juan de Dios de Titiribí, el total de su concurrencia por concepto de cesantías, es decir, la suma de (...). La concurrencia por concepto de Reserva Pensional de Activos, es decir, la suma de (...), se girará así: la suma de (...) a nombre (...) del patrimonio autónomo constituido por el DEPARTAMENTO para la administración de los recursos de la concurrencia, a la subcuenta correspondiente a la E.S.E. Hospital San Juan de Dios del Municipio de Titiribí (Antioquia). El valor restante de esta Reserva, es decir la suma de (...) deberá ser girada a la Cuenta Corriente (...) a nombre de la Empresa Social del Estado Hospital San Juan de Dios de Titiribí. La concurrencia por concepto de Reserva Pensional de Jubilados, es decir, la suma de (...) se girará así: La suma de (...) a nombre de P.A. CONSORCIO SSSA 2013, del patrimonio autónomo constituido por el DEPARTAMENTO para la administración de los recursos de la concurrencia, a la subcuenta correspondiente a la E.S.E. Hospital San Juan de Dios del Municipio de Titiribí (Antioquia). El valor restante de esta

Reserva, es decir la suma de (...) deberá ser girada (...) a nombre de la Empresa Social del Estado Hospital San Juan de Dios de Titiribí según el cruce de cuentas efectuado, de que tratan los considerandos 10 y 11 del presente contrato”.

“B) La concurrencia a cargo del DEPARTAMENTO por concepto de Cesantías, es decir, la suma de (...) deberá ser girada así: i. La suma de (...) a nombre de la Empresa Social del Estado Hospital San Juan de Dios de Titiribí por los pagos realizados entre los años 1994 y 2011 a los beneficiarios reconocidos. El valor restante, es decir, la suma de (...) deberá ser girada a los fondos de cesantías a los cuales se encuentren afiliados los trabajadores de la institución hospitalaria a los cuales no les hayan reconocido las cesantías, previa validación con la E.S.E. Hospital San Juan de Dios de Titiribí (Antioquia). El total de la concurrencia por concepto de Reserva Pensional de Jubilados, es decir, la suma de (...) se girará (...) a nombre de P.A. CONSORCIO SSSA 2013, del patrimonio autónomo constituido por el DEPARTAMENTO para la administración de los recursos de la concurrencia, a la subcuenta correspondiente a la E.S.E. Hospital San Juan de Dios del Municipio de Titiribí (Antioquía), con recursos que tiene el Departamento de Antioquia en el Sector Salud del FONPET a 31 de diciembre de 2015, por concepto de Sistema General de Participaciones. Del Total de la concurrencia por concepto de Reserva Pensional de Activos, es decir, la suma de (...) se descontarán (...), por los pagos que realizó la Dirección Seccional de Salud de Antioquia a los beneficiarios entre los años 1994 y 2016, el valor restante de esta Reserva, es decir la suma de (...) se girará a (...) a nombre de P.A. CONSORCIO SSSA 2013, del patrimonio autónomo constituido por el DEPARTAMENTO para la administración de los recursos de la concurrencia, a la subcuenta correspondiente a la E.S.E. Hospital San Juan de Dios del Municipio de Titiribí (Antioquía), con recursos que tiene el Departamento de Antioquia en el Sector Salud del FONPET a 31 de diciembre de 2015, por concepto de Sistema General de Participaciones”. (Subrayado fuera de texto)

“C) La concurrencia a cargo del MUNICIPIO por concepto de cesantías, es decir, la suma de (...) se girará (...) a nombre de la Empresa Social del Estado Hospital San Juan de Dios de Titiribí, por los pagos realizados por la institución hospitalaria a los beneficiarios reconocidos entre 1994 y 2011. La totalidad de la concurrencia por concepto de Reserva Pensional de Jubilados, es decir, la suma de (...) y la totalidad de la concurrencia por concepto de Reserva Pensional de Activos, es decir, la suma de (...) se girarán (...) a nombre de P.A. CONSORCIO SSSA 2013, del patrimonio autónomo constituido por el DEPARTAMENTO para la administración de los recursos de la concurrencia, a la subcuenta correspondiente a la E.S.E. Hospital San Juan de Dios del Municipio de Titiribí (Antioquía)”.

Respecto a la vigencia del contrato de concurrencia, la cláusula sexta establece que “El presente contrato tendrá vigencia a partir de su perfeccionamiento hasta la realización de los pagos previstos”.

En cuanto a la extinción de las obligaciones, la cláusula séptima del contrato de concurrencia estipula que “Una vez efectuados los pagos por las entidades concurrentes se entenderá extinguida cualquier obligación por concepto de cesantías, reserva pensional de jubilados y reserva de activos”.

En relación con las características cualitativas de la información financiera, el numeral 4.1.1 del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público establece que “La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios. 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 (...)”. Por su parte, el numeral 4.1.2 señala 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”.

De otra parte, el numeral 6.1.1 del citado Marco conceptual señala que: “Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad”.

Por su parte, el numeral 6.1.2 del citado Marco conceptual establece que “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 (...)”

En relación con el reconocimiento, medición y presentación de los beneficios posemplo, la Norma de beneficios a los empleados del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, particularmente en lo relacionado con los beneficios a los empleados a largo plazo y los beneficios posemplo, establece lo siguiente:

“5.2. Beneficios a los empleados a largo plazo

5.2.1. Reconocimiento

Se reconocerán como beneficios a los empleados a largo plazo, aquellos beneficios diferentes de los de corto plazo, de los de posemplo y de los correspondientes a la terminación del vínculo laboral o contractual, que se hayan otorgado a los empleados con

vínculo laboral vigente y cuya obligación de pago no venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo en el cual los empleados hayan prestado sus servicios.

Entre los beneficios a los empleados a largo plazo se incluyen los siguientes:

- a) premios o bonificaciones por antigüedad u otros beneficios por largo tiempo de servicio;
- b) beneficios por invalidez permanente a cargo de la empresa; y
- c) beneficios a recibir a partir de los 12 meses siguientes al cierre del periodo en el que se hayan ganado.

Los beneficios a los empleados a largo plazo se reconocerán como un gasto o costo y como un pasivo cuando la empresa consuma el beneficio económico procedente del servicio prestado por el empleado a cambio de los beneficios otorgados.

En caso de que la empresa efectúe pagos por beneficios a largo plazo que estén condicionados al cumplimiento de determinados requisitos por parte del empleado y este no los haya cumplido parcial o totalmente, la empresa reconocerá un activo por los beneficios pagados por anticipado.

Si al final del periodo contable existen activos con los cuales se liquidarán directamente las obligaciones, estos se reconocerán de manera independiente.

5.2.2. Medición

Los beneficios a los empleados a largo plazo se medirán, como mínimo, al final del periodo contable por el valor presente de la obligación derivada de los beneficios definidos, utilizando como factor de descuento la tasa de mercado de los TES emitidos por el Gobierno Nacional con plazos similares a los estimados para el pago de las obligaciones.

Para el efecto, y dependiendo del tipo de beneficio, se considerarán variables como los sueldos, la rotación de los empleados y las tendencias en los costos de los beneficios otorgados. A fin de medir el valor presente de las obligaciones por beneficios de largo plazo, así como el costo relativo al periodo corriente, se aplicará un método de medición actuarial, se distribuirán los beneficios entre los periodos de servicio y se realizarán suposiciones actuariales. 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.

El costo por el servicio presente es el incremento en el valor presente de la obligación por beneficios a los empleados que procede de servicios prestados por los empleados durante

el periodo contable. El costo por servicios pasados es el cambio en el valor presente de la obligación que se deriva de servicios prestados por los empleados en periodos anteriores, el cual se origina en una modificación de los beneficios otorgados a los empleados. El interés sobre el pasivo es el cambio que este experimenta por el paso del tiempo. Las ganancias y pérdidas actuariales son cambios en el valor presente de la obligación que procede de los ajustes por nueva información y los efectos de los cambios en las suposiciones actuariales.

El activo reconocido cuando la empresa efectúe pagos por beneficios a largo plazo que estén condicionados al cumplimiento de determinados requisitos por parte del empleado y este no los haya cumplido parcial o totalmente, se medirá por el valor equivalente a la proporción de las condiciones no cumplidas con respecto al beneficio total recibido por el empleado.

La empresa determinará el valor de mercado de cualquier activo destinado a financiar el pasivo, con la regularidad suficiente para asegurar que los valores reconocidos en los estados financieros no difieran significativamente de los que podrían determinarse al final del periodo contable.

5.2.3. Presentación

El valor reconocido como un pasivo por beneficios a los empleados a largo plazo se presentará como el valor total neto resultante de deducir, al valor presente de la obligación por beneficios definidos al final del periodo contable, el valor razonable de los activos destinados a cubrir directamente las obligaciones al final del periodo contable”.

“5.4. Beneficios posempleo

5.4.1. Reconocimiento

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:

2. las pensiones a cargo de la empresa; y
3. otros beneficios posteriores al empleo como los seguros de vida y los beneficios de asistencia médica o de cobertura educativa.

Si la empresa, en su calidad de empleadora, debe reconocer y asumir el pago de los beneficios posempleo, reconocerá un gasto o costo y un pasivo cuando la empresa consuma el beneficio económico procedente del servicio prestado por el empleado a cambio de los beneficios otorgados afectando el resultado del periodo.

Si al final del periodo contable existen activos con los cuales se liquidarán directamente las obligaciones, estos se reconocerán de manera independiente.

5.4.2 Medición

Los beneficios posempleo se medirán por el valor presente de la obligación derivada de los beneficios definidos, calculado utilizando la tasa de mercado de los TES emitidos por el gobierno nacional con plazos similares a los estimados para el pago de las obligaciones. Para el efecto, y de acuerdo con el tipo de beneficio, se tendrán en cuenta variables tales como: sueldos y salarios, expectativa de vida del beneficiario, costo promedio de los planes posempleo e información histórica de utilización de los beneficios.

La empresa determinará el valor razonable de cualquier activo destinado a financiar el pasivo, con la regularidad suficiente para asegurar que los importes reconocidos en los estados financieros no difieran significativamente de los que podrían determinarse al final del periodo contable.

Las evaluaciones actuariales se efectuarán con una frecuencia no mayor a tres años. En caso de que no se haya hecho una evaluación actuarial en la fecha de los estados financieros, se utilizará la evaluación más reciente, indicando la fecha en que fue realizada.

El reconocimiento del costo del servicio presente, el costo por servicios pasados y el interés sobre el pasivo afectará el resultado del periodo. Por su parte, las ganancias y pérdidas actuariales y el rendimiento de los activos del plan de beneficios afectarán el patrimonio y se presentarán en el otro resultado integral.

5.4.3 Presentación

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". (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, con el fin de orientar la transición al Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, particularmente lo relacionado con los beneficios a los empleados, el numeral 1.2.4.2 del Instructivo 002 de 2014, estipula:

“Los beneficios a los empleados a largo plazo se reconocerán como un pasivo cuando la empresa consuma el beneficio económico procedente del servicio prestado por el empleado a cambio de los beneficios otorgados. Si la cantidad ya pagada supera al valor de la obligación, el exceso se reconocerá como un activo.

Si en la fecha de transición existen activos con los cuales se liquidarán directamente las obligaciones, estos se reconocerán de manera independiente”.

A su vez, el numeral 1.2.4.4 del citado instructivo señala:

“(…) Cuando la entidad, en su calidad de empleadora, deba reconocer y asumir el pago de los beneficios posemplo, 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. (…)

Si en la fecha de transición, existen activos con los cuales se liquidarán directamente las obligaciones, estos se reconocerán de manera independiente (…)

De otra parte, el numeral 5.3 de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, establece:

“5.3 Corrección de errores de periodos anteriores

Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la empresa, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

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

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

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

Los errores de periodos anteriores que sean inmateriales se corregirán ajustando los saldos de las cuentas afectadas por el error y no se requerirá su reexpresión retroactiva.

El efecto de la corrección de un error de periodos anteriores, sea material o no material, no se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

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

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

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente:

En el contexto del Marco Normativo para para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público y, atendiendo las características cualitativas de la información financiera de Relevancia y Representación fiel, la ESE Hospital San Juan de Dios de Titiribí, como entidad empleadora, debe reconocer la totalidad del cálculo actuarial a su cargo por beneficios posempleo y del pasivo a largo plazo por cesantías

retroactivas, con independencia de que la Nación, el Departamento de Antioquia y el Municipio de Medellín deban concurrir en el financiamiento de los mismos.

Ahora bien, si la ESE Hospital San Juan de Dios de Titiribí, en aplicación del Instructivo 002 de 2014, omitió el reconocimiento de dichos pasivos a 1° de enero de 2016 (fecha en la que las empresas que conforman el Sistema General de Seguridad Social en Salud debieron preparar el estado de situación financiera de apertura, de acuerdo con la Resolución 663 de 2015), la incorporación del pasivo pensional y del pasivo a largo plazo debe atender lo previsto en el numeral 5.3 Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público. En este caso, la incorporación tanto del pasivo pensional como de las cesantías retroactivas afectará la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES. A partir de esta incorporación, se aplicará la Norma de beneficios a empleados del referido Marco normativo.

Adicionalmente, de acuerdo con las disposiciones legales vigentes en la fecha de preparación del estado de situación financiera de apertura, la ESE Hospital San Juan de Dios de Titiribí debió reconocer como plan de activos para beneficios posempleo un derecho por cobrar por concepto de concurrencia para el pago de pensiones y como plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo un derecho por cobrar por concepto de concurrencia para el pago de cesantías. No obstante, en caso de haber omitido el reconocimiento de dichos activos, el tratamiento contable de los pagos efectuados por las entidades concurrentes a la ESE Hospital San Juan de Dios de Titiribí, en cumplimiento del convenio, se registrarán atendiendo lo previsto en el numeral 5.3 Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, de la siguiente manera:

Los valores girados a la cuenta corriente de la institución hospitalaria por la devolución de los valores que esta haya pagado por concepto de cesantías entre los años 1994 y 2011 a los beneficiarios reconocidos y de reserva pensional de activos y jubilados se registrarán debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Los valores que se giren a los fondos de cesantías a los cuales se encuentren afiliados los trabajadores de la institución hospitalaria a los cuales no les hayan reconocido las cesantías, previa validación con la E.S.E. Hospital San Juan de Dios de Titiribí (Antioquia), se registrarán debitando la subcuenta 190202-Recursos entregados en administración de la cuenta 1902-

PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Los valores girados a nombre del patrimonio autónomo constituido por el Departamento para la administración de los recursos de la concurrencia, por concepto de reserva pensional de activos y reserva pensional de jubilados se registrarán debitando la subcuenta 190410-Derechos en fideicomiso de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Los derechos por cobrar por concepto de concurrencia para el pago de pensiones y los derechos por cobrar por concepto de concurrencia para el pago de cesantías, que no hayan sido incorporados previamente en la contabilidad y que no hayan sido extinguidos con la suscripción del contrato de concurrencia, se registrarán debitando la subcuenta 190408-Derechos por cobrar-Concurrencia para el pago de pensiones de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO y la subcuenta 190207-Otros activos de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO, respectivamente, y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES. A partir de esta incorporación, se aplicará la Norma de beneficios a empleados del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

CONCEPTO N° 20192000010741 DEL 19-03-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Activo.
	SUBTEMAS	Criterios de reconocimiento de los recursos y bienes como activo de una entidad contable pública.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Activo.
	SUBTEMAS	Criterios de reconocimiento de los recursos y bienes como activo de una entidad contable pública.

Señor

JEANS CARLOS OLIVARES GONZALEZ

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550000818-2, del 27 de febrero de 2019, en la cual solicita aclaración del término de activo en el régimen de contabilidad pública, en cuanto si un bien inmueble de una entidad pública puede incluirse en los activos de esta, a pesar de que esté en uso y posesión de otra entidad, de igual manera a cuál entidad le correspondería tener ese bien inmueble en su listado de activos y sobre qué entidad recae todo lo pertinente como sujeto pasivo, ya que le está sacando un provecho y usufructo al bien inmueble.

CONSIDERACIONES

En el Marco Conceptual del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, se establece que “las transacciones y otros hechos económicos de las empresas se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos”, esto en cumplimiento del principio de contabilidad pública de Esencia sobre Forma.

Adicionalmente, define un activo e indica cuándo da lugar a su reconocimiento, 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.

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. (...)

6.2.1 Reconocimiento de activos

Se reconocerá un activo cuando sea probable que la empresa obtenga beneficios económicos futuros de dicho activo y su costo o valor pueda medirse de forma fiable.

Cuando no exista probabilidad de que el elemento genere beneficios económicos futuros, la empresa reconocerá un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no indica que, al hacer el desembolso, la administración no tuviera la intención de generar beneficios económicos en el futuro o que la administración estuviera equivocada al hacerlo, sino que la certeza, en el presente periodo, sobre los beneficios económicos que van a llegar a la empresa es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo". (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, el Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, establece que "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", esto en cumplimiento del principio de contabilidad pública de Esencia sobre Forma.

Además, define un activo e indica cuándo da lugar a su reconocimiento, 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.

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 conservé la titularidad jurídica del mismo. (...)

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.

Cuando no exista probabilidad de que el recurso tenga un potencial de servicio o genere beneficios económicos futuros, la entidad reconocerá un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no indica que, al hacer el desembolso, la entidad no tuviera la intención de generar un potencial de servicio o beneficios económicos en el futuro, sino que la certeza, en el presente periodo, es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo.”

CONCLUSIONES

El objetivo de la información financiera de una entidad contable pública busca que sea útil a los diferentes usuarios, y para que sea útil debe ser relevante y representar fielmente los hechos económicos. Para dar cumplimiento a esto, las entidades y empresas deben atender, entre otros, el principio de contabilidad pública de esencia sobre forma. Este principio contable establece que las transacciones y los hechos económicos deberán ser reconocidos de acuerdo con su esencia económica con independencia de la forma legal que da origen a estos.

Como consecuencia de lo anterior, los marcos normativos establecen los criterios esenciales que las entidades contables públicas deben tener en cuenta al momento de reconocer los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos y costos.

Para el caso de los activos, al momento de la incorporación o reconocimiento de un bien o recurso dentro de la información financiera, la entidad o empresa deberá tener en cuenta que se cumpla el total de los siguientes criterios:

- a) Existencia de control por parte de la entidad o empresa sobre el bien o recurso,
- b) Que sea resultado de un evento pasado, y
- c) Que se espere un potencial de servicio, para el caso de las Entidades de Gobierno, o un beneficio económico futuro.

Para determinar la existencia de control sobre un activo es necesario evaluar la capacidad de la entidad o empresa para usar el bien o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Aunque lo anterior es concomitante con la titularidad jurídica del bien, esta última no es esencial para determinar que la entidad contable pública tenga el control.

En ese sentido, la entidad que incorpore dentro de su información financiera el bien será aquella que, sustancialmente, este consumiendo el potencial de servicio o generando beneficios económicos y asumiendo los riesgos inherentes al mismo, con independencia de si es o no la titular jurídica del activo.

Con frecuencia entre las entidades contables públicas se realizan diferentes transacciones que involucran el traslado de bienes inmuebles entre ellas, donde quien obtiene el potencial de servicio o los beneficios económicos futuros y asume los riesgos inherentes del bien muchas veces no es la entidad que tiene la titularidad jurídica, por ende a través de la doctrina contable pública, la CGN ha indicado que ante estas situaciones, las entidades involucradas deberán evaluar conjuntamente en cabeza de quién se configuran los elementos inherentes a las condiciones para el reconocimiento del bien.

En ese orden de ideas, para efectos de establecer cuál de las entidades tiene el control del activo y, por lo tanto, proceder a reconocerlo en su situación financiera, es necesario que como mínimo:

- Confirman si la intención de las partes es entregar el bien por un periodo que cubra la mayor parte de la vida económica del activo.
- Establezcan qué entidad obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo.
- Definan qué entidad tiene la capacidad para restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros o al potencial de servicio del activo.
- Verifiquen qué entidad asume los riesgos sustanciales inherentes al activo.
- Determinen si se han fijado condiciones frente al uso o destinación del activo transferido

Fruto del análisis, en términos generales, podrá presentarse las siguientes situaciones:

a. Una entidad entrega a otra un bien inmueble, para que la segunda lo use por un tiempo no sustancial a su vida económica. En este caso, la entidad que entrega no se desprende de los riesgos y beneficios sustanciales inherentes y por tanto el bien inmueble permanecerá dentro de su información financiera, y en ningún momento será incorporado como activo de la entidad que recibe el bien.

b. Una entidad entrega a otra un bien inmueble, para que la segunda lo use por un tiempo sustancial a su vida económica. En consecuencia, la entidad que entrega el bien traslada los riesgos y beneficios sustanciales inherentes a este, por tanto deberá desincorporarlo de su situación financiera, y eventualmente, registrar en cuentas de orden este hecho económico para seguir realizando seguimiento del bien. Por su parte, la entidad que recibe cumple los criterios de reconocimiento del activo y deberá incorporar dentro de su información financiera el bien inmueble.

c. Una entidad traslada la titularidad jurídica del bien a otra. La entidad que entrega da de baja el bien de su situación financiera y la entidad que recibe incorpora el activo dentro de información.

No obstante, existen diferentes contratos o convenios que las entidades pueden firmar que respaldan la transacción de entrega del bien, sobre el cual se deberá realizar un análisis exhaustivo para rescatar la esencia económica, y entonces podrán existir diferentes escenarios a los expuestos anteriormente, por ende, cada entidad deberá efectuar los registros contables pertinentes que mejor reflejen la realidad económica de las transacciones que surjan del contrato o convenio.

En este orden de ideas, es imperativo indicar que este procedimiento es de origen y efecto meramente contable, por tanto las entidades deberán evaluar si se cumplen los criterios de reconocimiento establecidos en los Marcos Normativos, caso en el cual deberán ser incorporados en los estados financieros de la entidad contable pública, por el contrario si el 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 retirarse de la información contable, 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 estos.

CONCEPTO No. 20192000024481 DEL 11-06-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Otros activos Otros pasivos
	SUBTEMAS	Reconocimiento de efectivo entregado en administración.

Doctora
LINA MARÍA HENAO CORREA
Contadora
Empresa de Desarrollo Sostenible del Oriente
Rionegro, Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550001781-2, del día 03 de mayo de 2019, en la cual solicita claridad sobre el registro contable del efectivo recibido en administración, teniendo en cuenta:

“El procedimiento de Recursos entregados en administración en el último párrafo del numeral 2.1 indica:

“Por su parte, la empresa que administra los recursos 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, si el uso de los recursos implica la generación de un activo que será administrado por la empresa, esta debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.” (subrayado fuera de texto)

Anteriormente se presentaba para el control del efectivo recibido en administración la subcuenta 930801, pero al desaparecer esta cuenta del Catálogo General de Cuentas, se deja abierta la incógnita de ¿a qué cuenta se debe de realizar la reclasificación? Es decir, si el recurso es consignado en una entidad bancaria para ser administrado y no es una fiducia, no es un encargo fiduciario, no es una inversión, etc.; solo es un recurso entregado en administración con control en una cuenta especial, para una destinación específica, no cabría dentro de la clasificación anteriormente mencionada.

Es debido a esto que se eleva la consulta para solicitar claridad en este caso particular; ya que el procedimiento es claro, pero solo habla de la cuenta de orden 9308.”

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.

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)

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:

“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. (...)

2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos recibidos por la empresa para su administración.” (Subrayado fuera de texto)

La Resolución 079 de 2019 de la CGN, por la cual se incorpora, en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración y se modifica el Catálogo General de Cuentas de dicho Marco Normativo, señala:

“2. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A ENTIDADES DISTINTAS DE LAS SOCIEDADES FIDUCIARIAS

La empresa que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos asociados, con base en la información que suministre la entidad que los administra. Cuando los recursos sean controlados por varias empresas, este procedimiento aplicará a la parte de los recursos que controle la empresa.

Este procedimiento incluye el registro contable de: i) la entrega de recursos en efectivo para el pago de obligaciones, ii) la administración y venta de bienes, iii) el rendimiento de los recursos entregados, iv) las comisiones y v) la restitución de los recursos administrados a la empresa.

2.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones

Cuando la empresa que controla los recursos los entregue en administración a entidades distintas de sociedades fiduciarias, la empresa debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta de la cuenta del grupo 23-PRÉSTAMOS POR PAGAR, cuando los recursos entregados en administración se originen en préstamos concedidos a la empresa, o la subcuenta de la cuenta que corresponda de los grupos 13-CUENTAS POR COBRAR o 14-PRÉSTAMOS POR COBRAR, cuando los recursos se originen en el recaudo de derechos.

Cuando los recursos hagan parte del plan de activos para beneficios a los empleados, la empresa debitará la subcuenta Recursos entregados en administración de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO o de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta Efectivo y equivalentes al efectivo de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO o de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO, según corresponda.

Los recursos entregados en administración se mantendrán en dicha clasificación, con independencia de que estos se inviertan temporalmente.

Por su parte, la empresa que administra los recursos 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.

Cuando la entidad que administra los recursos informe sobre la gestión realizada con los mismos, la empresa que los controla debitará la cuenta que represente la naturaleza del activo generado, del gasto incurrido o de la obligación pagada y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN o, para el caso del pago de beneficios a los empleados con recursos del plan de activos, la subcuenta Recursos entregados en administración de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO o de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO, según corresponda.

Con posterioridad, el activo generado se actualizará conforme a la norma aplicable según su naturaleza.

Por su parte, la empresa que administra los recursos 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, si el uso de los recursos implica la generación de un activo que será administrado por la empresa, esta debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, y a lo señalado en el numeral 2 del procedimiento contable de la Resolución 079 de 2019 de la CGN para el registro de los recursos entregados en administración a entidades distintas de las sociedades fiduciarias, cuando una empresa entrega efectivo para ser administrado por un tercero distinto de una sociedad fiduciaria, la empresa registrará el valor entregado debitando la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y acreditando la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o subcuenta y cuenta relacionadas al origen de los recursos entregados.

En la medida en que se cumplan los objetivos por los cuales entregó el dinero, la empresa reconocerá un débito por el activo, gasto incurrido o la obligación pagada, y un crédito en la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

En cuanto a la empresa que va a efectuar la administración de los recursos, en el momento en que los recibe los reconocerá debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y acreditando la subcuenta 290201- En administración, de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN. De igual forma, en la medida en que se cumplan los objetivos para los cuales se habían destinado los recursos recibidos, 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.

Si como resultado del uso de los recursos se crean activos para que sean administrados por la empresa que venía efectuando dicho proceso con el efectivo, la empresa administradora deberá reconocer estos activos debitando la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

De esta manera, el control por excelencia lo podrá llevar la entidad que administra los recursos líquidos, desde la cuenta 1110, razón por la cual resultaría redundante pretender efectuar tal control a nivel de las cuentas de orden.

CONCEPTO No. 20192000036851 DEL 23-08-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público.
	TEMAS	Otros activos
	SUBTEMAS	Clasificación de un arrendamiento como financiero u operativo.

Doctora
KAREN AMPARO LOSADA LÓPEZ
Abogada Contratista
Unidad para la Promoción del Empleo y la Productividad
Florencia-Caquetá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el número 2019550002650-2 del 24 de julio de 2019, mediante la cual señala que de acuerdo con el Instructivo 002 de 2015, la Unidad para la Promoción del Empleo y la Productividad-UPEP es clasificada como entidad de gobierno; su objeto es el arrendamiento de locales comerciales, en los que cobra un canon de arrendamiento que se encuentra por debajo de los valores comerciales, razón por la cual consulta si bajo esta situación la entidad debe clasificar dichos arrendamientos como financieros.

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

CONSIDERACIONES

El numeral 13.1. de la norma de Arrendamientos, del Capítulo I Activos, anexa a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, señala los siguientes elementos para la clasificación de un arrendamiento como financiero o como operativo:

“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. (...)

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 de mercado, en el momento en que la opción es ejercitable, de modo que, al inicio del arrendamiento, se prevé con razonable certeza que tal opción se ejercerá;
- c) el plazo del arrendamiento cubre la mayor parte de la vida económica del activo, incluso si la propiedad no se transfiere al final de la operación (la vida económica corresponde al periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable económicamente, por parte de uno o más usuarios, o a la cantidad de unidades de producción o similares que se espera obtener de este, por parte de uno o más usuarios);
- d) el valor presente de los pagos que debe realizar el arrendatario al arrendador es al menos equivalente a casi la totalidad del valor de mercado del activo objeto de la operación, al inicio del arrendamiento;
- e) los activos arrendados son de una naturaleza tan especializada que solo el arrendatario tiene la posibilidad de usarlos sin realizar modificaciones importantes en ellos;
- f) el arrendatario puede cancelar el contrato de arrendamiento y las pérdidas sufridas por el arrendador a causa de tal cancelación las asume el arrendatario;
- g) las pérdidas o ganancias derivadas de las fluctuaciones en el valor de mercado del valor residual recaen sobre el arrendatario; y
- h) el arrendatario tiene la posibilidad de prorrogar el arrendamiento, con unos pagos que son sustancialmente inferiores a los habituales del mercado.

6. Las anteriores situaciones son indicios de que un arrendamiento puede clasificarse como financiero. Sin embargo, la administración de la entidad analizará las particularidades del contrato para determinar si en realidad, se transfieren, al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte el numeral 11.1 Reconocimiento, de la norma Propiedades de inversión, del Capítulo I Activos, anexa a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, menciona:

“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. (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Previo a responder su consulta, es pertinente aclarar que de acuerdo con el Régimen de Contabilidad Pública, la UPEP está clasificada como una Empresa que no Cotiza en el Mercado de Valores, y que no Capta ni Administra Ahorro del Público, por lo cual debe aplicar el marco normativo anexo a la Resolución N° 414 y sus modificaciones, y no la Resolución N° 533 de 2015.

Con base en lo señalado en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, un arrendamiento se clasificará como financiero cuando el arrendador transfiera sustancialmente al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo, así la propiedad no sea transferida; por otro lado, un arrendamiento se clasifica como operativo cuando no se transfieran los riesgos y ventajas sustanciales inherentes a la propiedad del activo; por lo cual, la entidad deberá analizar los elementos y condiciones que componen el contrato de arrendamiento con el fin de determinar de forma acertada la clasificación de este bajo la normativa contable pública.

Con el propósito de realizar tal análisis, la entidad deberá revisar si con el contrato de arrendamiento se cumplen algunos de los indicios de arrendamiento financiero que se mencionan en el párrafo 5, del numeral 13.1. Clasificación, de la norma de Arrendamientos, mencionados también en las consideraciones de este concepto, además de revisar otras particularidades del contrato que coadyuven a determinar si existe transferencia sustancial de los riesgos y ventajas sobre el activo.

Así pues, el hecho de que el canon de arrendamiento esté por debajo del valor comercial, no es un elemento suficiente para clasificar un arrendamiento como financiero, por lo cual, la entidad deberá realizar un análisis integral de los contratos de arrendamiento a la luz de la norma tal como se señaló en los párrafos anteriores, con el propósito de determinar bajo qué tipo de arrendamiento se encuentra cada uno de los contratos.

En caso de que la UPEP llegase a determinar que no existen elementos suficientes que indiquen que hay transferencia de riesgos y ventajas sustanciales del activo al arrendatario, entonces deberá clasificar el arrendamiento como operativo, y reconocer el inmueble como una propiedad de inversión que se medirá de acuerdo con dicha norma.

CONCEPTO No. 20192000060091 DEL 21-10-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros activos Asuntos no contemplados en otra clasificación
	SUBTEMAS	Baja en cuentas de anticipos con antigüedad mayor a 10 años

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público.
	TEMAS	Otros activos Asuntos no contemplados en otra clasificación
	SUBTEMAS	Baja en cuentas de anticipos con antigüedad mayor a 10 años

Señora
SILVIA
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con N° 2019550003247-2, el día 16 de septiembre de 2019, mediante la cual solicita concepto frente al procedimiento para dar de baja anticipos que una entidad pública presenta en su balance por más de 10 años, que a la fecha son imposibles de cobrar debido al tiempo, y si para ello es necesario llevarlo al comité de saneamiento contable.

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

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 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.

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.

(...)

6.2.1 Reconocimiento de activos

Se reconocerá un activo cuando sea probable que la empresa obtenga beneficios económicos futuros de dicho activo y su costo o valor pueda medirse de forma fiable.

Cuando no exista probabilidad de que el elemento genere beneficios económicos futuros, la empresa reconocerá un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no indica que, al hacer el desembolso, la administración no tuviera la intención de generar beneficios económicos en el futuro o que la administración estuviera equivocada al hacerlo, sino que la certeza, en el presente periodo, sobre los beneficios económicos que van a llegar a la empresa es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo.” (Subrayado fuera del texto)

El Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, establece:

“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.

(...)

6.2.1. 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.

Cuando no exista probabilidad de que el recurso tenga un potencial de servicio o genere beneficios económicos futuros, la entidad reconocerá un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no indica que, al hacer el desembolso, la entidad no tuviera la intención de generar un potencial de servicio o beneficios económicos en el futuro, sino que la certeza, en el presente periodo, es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo.” (Subrayado fuera del texto)

El Procedimiento Transversal para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado por la Resolución 193 de 2016, dispuso:

“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.

(...)

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 conformidad con los marcos conceptuales para entidades de gobierno y Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, los activos representan recursos contralados, producto de sucesos pasados y de los cuales se espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio, este último criterio aplicable a entidades de gobierno.

Un elemento es objeto de reconocimiento como activo cuando cumpla los criterios establecidos en el párrafo anterior y pueda medirse de forma fiable. En este sentido, cuando frente alguno de los elementos de los activos, como los anticipos mencionados en su consulta, la entidad no espera su reembolso o devolución, dado que se declaró la prescripción de los derechos o caducó la acción de cobro, lo que conlleva a que no se espere que estos generen beneficios económicos futuros o potencial de servicios, corresponderá realizar la baja en cuentas afectando el gasto en el resultado del periodo.

El anterior procedimiento contable no es óbice para que se adelanten las investigaciones administrativas, fiscales o de otro orden, si existen conductas que así lo ameriten.

Ahora bien, con respecto a su inquietud de ante quien se hace dicho procedimiento, es menester manifestar que la baja en cuentas es un procedimiento contable que atañe a la misma entidad, cuya autorización corresponde al funcionario, dependencia, o comité a quien se le haya asignado dicha responsabilidad en los manuales que para el efecto haya elaborado la entidad en cumplimiento de lo estipulado en el numeral 3.2.4 del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable.

Lo anterior teniendo en cuenta que la determinación del proceso de control interno contable es responsabilidad del representante legal o máximo directivo de la entidad y que la aplicación de los métodos y procedimientos al igual que la calidad, eficiencia y eficacia del control interno, también es responsabilidad de los jefes de cada una de las distintas dependencias de las entidades y organismos.

CONCEPTO No. 20192300060991 DEL 31-10-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público.
	TEMAS	Otros activos Otros pasivos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Tratamiento contable del Contrato Interadministrativo 4600081807 de 2019, desde la perspectiva del concesionario.

Doctora

NORA YASMÍN CASTAÑO SÁNCHEZ

Jefe Gestión Contable

Empresa de Transporte Masivo del Valle de Aburrá Limitada - Metro de Medellín Ltda.
Medellín, Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20195500031682, del día 09 de septiembre de 2019, mediante la cual solicita el tratamiento contable del Contrato Interadministrativo 4600081807 de 2019, desde la perspectiva del concesionario.

Me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Contrato Interadministrativo No 4600081807 de 2019 suscrito entre el Municipio de Medellín - Secretaría de Movilidad y Empresa de Transporte Masivo del Valle de Aburrá Limitada - Metro de Medellín Ltda., establece:

“PRIMERA: OBJETO DEL CONTRATO. EL METRO se compromete para con EL MUNICIPIO DE MEDELLÍN a ejecutar el “Contrato Interadministrativo de concesión para la explotación de la Pretroncal Avenida 80 P80, sus diferentes fases y la operación de los buses eléctricos propiedad del Municipio” de conformidad con los estudios previos, la propuesta presentada por EL METRO y aceptada por EL MUNICIPIO DE MEDELLÍN y los demás anexos incorporados al contrato e identificados en la cláusula Vigésima Tercera.

PARÁGRAFO PRIMERO: ALCANCE DEL OBJETO. El alcance del objeto del presente contrato comprende lo siguiente:

a. Poner en funcionamiento la Pretroncal de la Avenida 80 - P80 (Fase I del corredor, entre la Estación Caribe de la Línea A del Metro y la glorieta de La Palma, en la intersección de la Avenida 80 con la Calle 30), a través de la puesta a punto de los buses eléctricos recibidos a satisfacción por parte de Metroplús S.A. y EL MUNICIPIO DE MEDELLÍN y entregados por éste para su operación al METRO, garantizando la prestación del servicio de transporte en los términos señalados en el Anexo Técnico (Modelo de Operación) y previa obtención de los permisos correspondientes por parte de la autoridad de transporte competente para este sistema.

b. Disponer para EL METRO la operación de la flota de buses eléctricos de propiedad del MUNICIPIO DE MEDELLÍN, conservando éste, como titular de los activos, la potestad de indicar su destinación a las diferentes líneas de buses que conforman el SITVA, de acuerdo con las fases establecidas en el Anexo Técnico (Modelo de Operación), y los parámetros operacionales que determine la autoridad competente, Área Metropolitana del Valle de Aburrá. (...)

TERCERA: ENTREGA DE LOS RECURSOS. EL MUNICIPIO DE MEDELLÍN desembolsará el cien por ciento (100%) del valor del contrato a la firma de acta de inicio, en un único pago, a la subcuenta creada por el METRO en el patrimonio autónomo de recaudo; estos recursos podrán ser utilizados por EL METRO para atender las obligaciones de pago derivadas de la ejecución del contrato. En todo caso la supervisión del contrato verificará la ejecución financiera sobre los pagos efectuados con cargo a la citada subcuenta del patrimonio autónomo.

CUARTA: RETRIBUCIÓN ECONÓMICA POR LA EXPLOTACIÓN DEL SERVICIO PÚBLICO. EL METRO deberá presentar la información financiera por cada uno de los agentes que intervendrán en la operación de Buses Eléctricos a partir de la cual se podrá identificar la totalidad de los egresos y costos generados por cada uno de ellos, los cuales servirán de base para el cálculo de la retribución económica así:

- Valor total de los egresos necesarios para la operación de las buses eléctricos (BE) + ocho por ciento (8%).
- Valor total de los egresos necesarios para la operación del sistema de recaudo, control y comunicaciones (RCC) de los buses eléctricos + ocho por ciento (8%).
- Valor total de los egresos necesarios para la Administración de Estaciones (AE) + ocho por ciento (8%).
- Valor total de los egresos necesarios para la Administración del Sistema (AS) + ocho por ciento (8%).

EL METRO creará una cuenta o fondo dentro de la subcuenta de Buses Eléctricos, del patrimonio autónomo, para cada uno de los tipos de ingreso o aportes.

Con los recursos disponibles en los diferentes fondos o cuentas, EL METRO realizará la restitución de aportes.

En el caso de que los recursos disponibles en los diferentes fondos o cuentas no cubran la totalidad de costos de operación, EL MUNICIPIO DE MEDELLÍN realizará los aportes para cubrir la diferencia. (...)

PARÁGRAFO SEGUNDO: Además de los costos de suministro, instalación y operación del sistema de recaudo, control y comunicaciones (RCC) de los buses eléctricos, harán parte de este agente los costos asociados al fortalecimiento del recaudo en las estaciones de integración de la Pretroncal 80, Caribe y Floresta del Sistema Metro y la Palma del Sistema Metroplús. Para tal efecto METRO sustentará dicha necesidad y estará sujeta a aprobación por parte del Municipio.

PARÁGRAFO TERCERO: Los costos de Administración de Estaciones (AE) sobre los que se calculará la remuneración serán los asociados al personal requerido para fortalecer la operación de las estaciones de integración de la Pretroncal 80: Caribe y Floresta del Sistema Metro y la Palma del Sistema Metroplús.

QUINTA. PLAZO DEL CONTRATO: El plazo de ejecución del contrato será de 22 meses contados a partir de la suscripción del Acta de inicio, por parte de los supervisores o interventores del contrato designados por cada PARTE, previa obtención del correspondiente Registro Presupuestal.

Con la suscripción del Acta de Inicio comenzará la ejecución de la Etapa 0 o Preoperativa, la cual tiene por finalidad que LAS PARTES puedan ejecutar, con cargo al contrato, las actuaciones e hitos necesarios para el inicio de la operación, de acuerdo con las condiciones mínimas establecidas para las Etapas Operativas del proyecto. La Etapa 0 o Preoperativa comprende, de manera enunciativa, las contrataciones de personal, servicios y equipos por parte del METRO y el recibo a satisfacción e incorporación como activos de los buses eléctricos por parte del MUNICIPIO DE MEDELLÍN (Secretaría de Suministros y Servicios), las adecuaciones y habilitación de a infraestructura de patios y paradas para la operación, y la obtención de los permisos requeridos para La operación.

La Etapa 0 o Preoperativa tendrá una duración máxima de seis (6) meses contados a partir de la respectiva Acta de Inicio. LAS PARTES podrán, de mutuo acuerdo, prorrogar dicha etapa, previa revisión y exposición de los motivos por los cuales aún no se puede iniciar la

operación.

SEXTA. CONDICIONES MÍNIMAS PARA EL INICIO DE LA OPERACIÓN: LAS PARTES declaran conocer y aceptar que la operación de los buses eléctricos por el Corredor de la Pretroncal Avenida 80 P80 y demás líneas que determine el MUNICIPIO DE MEDELLÍN, de acuerdo con el modelo operativo entregado por el consultor World Resource Institute WRI México — Banco Interamericano de Desarrollo BID, consta de las siguientes Etapas Operativas:

Etapas 1: Puesta en marcha de primera flota.

Etapas 2: Introducción de buses a la operación de L1 y L2 como refuerzo operativo.

Etapas 3: Aumento de la oferta de servicio en la Pretroncal Avenida 80, L1 y L2

Etapas 4: Aumento de la oferta de servicio en la Pretroncal hasta el límite de la capacidad del corredor.

LAS PARTES a través de los supervisores o interventores designados por cada una de ellas para ejercer la vigilancia y control del presente contrato interadministrativo, suscribirán el acta de verificación de cumplimiento de hitos para el inicio de cada Etapa Operativa, según el caso.

LAS PARTES declaran conocer y aceptar que las siguientes condiciones son presupuestos mínimos sin los cuales EL METRO no puede iniciar la respectiva Etapa, por lo cual los responsables de cada condición mínima aplicarán la mayor diligencia y cuidado para el cumplimiento de las mismas y aportarán a la supervisión contractual designada por EL METRO el soporte que permita verificar objetivamente dicho cumplimiento. (...)

VIGÉSIMA SEGUNDA: ENTREGA DE LOS ACTIVOS Y BIENES: A la terminación del contrato por cualquier causa, EL METRO entregará al MUNICIPIO DE MEDELLIN los bienes y activos que éste le haya entregado en virtud del contrato, en adecuadas condiciones de funcionamiento para la operación del servicio de transporte público, conforme las especificaciones mínimas que tales bienes debieron mantener durante la prestación del servicio a cargo del METRO.

EL METRO entregará un informe sobre el estado de todos los bienes con dos (2) meses de anticipación a la fecha estimada de terminación del contrato. El informe indicará el estado de todos y cada uno de los bienes, y las acciones recomendadas al MUNICIPIO DE MEDELLIN para su funcionamiento futuro.

Un (1) mes antes de la fecha estimada de terminación, EL METRO iniciará el proceso de entrega al MUNICIPIO DE MEDELLIN de los bienes (flota de buses eléctricos, patios exclusivos para estos buses, infraestructura de carga, equipos asociados de manera exclusiva a los buses eléctricos y los documentos, garantías y manuales técnicos de los buses

y los equipos de patios). Durante este período coexistirán la etapa operativa y la de entrega con el fin de impedir la afectación del servicio.

En caso de tener patios compartidos con otras líneas operadas por EL METRO o por otro operador del servicio de transporte, La entrega de los mismos se realizará sobre las celdas efectivamente utilizadas para la operación de los buses eléctricos y del Corredor Pretroncal de la Avenida 80. LAS PARTES definirán el mecanismo para realizar una separación física en los patios compartidos de manera tal que se garantice la adecuada operación de las diferentes líneas, o de los diferentes operadores.

La entrega de la totalidad de los bienes y activos por parte del METRO y consecuencial recibo por el MUNICIPIO DE MEDELLIN se efectuará a través de un Acta de Recibo Final que suscriban los supervisores designados por cada PARTE. En caso de que por alguna circunstancia EL MUNICIPIO DE MEDELLIN no efectúe el recibo, EL METRO quedará facultado para realizar la entrega por cualquier medio supletivo previsto en la ley para los bienes ajenos, a fin de no incurrir en gastos de custodia o mantenimiento que ya no se encuentren amparados en el contrato. Para mayor transparencia de la operación, podrá acudir -igualmente- al acompañamiento de cualquier órgano de control. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El numeral 6.1.1. Activos, del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera 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 de texto)

La Norma de ingresos de actividades ordinarias del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público señala:

“1. INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS

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

1.1.2. Ingresos por prestación de servicios

6. Se reconocerán como ingresos por prestación de servicios los recursos obtenidos por la empresa en la ejecución de un conjunto de tareas acordadas en un contrato. Estos ingresos se caracterizan porque tienen una duración determinada en el tiempo y buscan satisfacer necesidades de los usuarios o cumplir requerimientos contractuales previamente establecidos.

7. Los ingresos por prestación de servicios se reconocerán cuando el resultado de una transacción pueda estimarse con fiabilidad, considerando el grado de avance en la prestación del servicio al final del periodo contable.

8. El resultado de una transacción podrá estimarse con fiabilidad cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- a) el valor de los ingresos puede medirse con fiabilidad;
- b) es probable que la empresa reciba los beneficios económicos asociados con la transacción;
- c) el grado de avance en la prestación del servicio, al final del periodo contable, puede medirse con fiabilidad; y

d) los costos en los que se haya incurrido para la prestación del servicio y aquellos necesarios para completarla pueden medirse con fiabilidad.

9. Cuando el resultado de una transacción, que implique la prestación de servicios, no pueda estimarse de forma fiable, los ingresos correspondientes se reconocerán como tales solo en la cuantía de los costos reconocidos que se consideren recuperables. (...)

1.2. 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.

21. Para establecer el grado de avance en la prestación del servicio, se considerará la naturaleza de la operación y la metodología que mida con mayor fiabilidad los servicios ejecutados; además, no se tendrán en cuenta los anticipos ni los pagos recibidos del cliente, dado que no necesariamente reflejan la proporción del trabajo ejecutado. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El párrafo 18 del numeral 9.2.2.2. Prestación de servicios de la Norma de inventarios señala lo siguiente:

“9.2.2.2. Prestación de servicios

18. Cuando la empresa preste servicios, las erogaciones y cargos relacionados se acumularán en las cuentas de costos de transformación de acuerdo con el servicio prestado. El traslado del costo de la prestación del servicio al costo de ventas se efectuará previa distribución de los costos indirectos. No obstante, si los ingresos no se han reconocido, atendiendo el grado de realización de acuerdo con la Norma de Ingresos de Actividades Ordinarias, el costo de la prestación del servicio se trasladará al inventario.” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas (CGC), incorporado al RCP mediante la Resolución 139 de Contaduría General de la Nación

2019 y sus modificaciones, describe la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO como “...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)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas, se concluye lo siguiente:

Teniendo en cuenta que el Municipio de Medellín a través de la Secretaría de Movilidad regula la operación del sistema de transporte masivo que debe proporcionar el concesionario con los activos, los destinatarios y las tarifas de los mismos, así como controla cualquier participación residual significativa de los bienes en concesión al final del plazo del acuerdo, siendo la entidad territorial quien define el uso y destinación que terceros deben darle a estos, le corresponderá seguir reconociendo los bienes entregados en concesión y cualquier mejora o rehabilitación sobre los activos existentes.

Entre tanto, la empresa Metro de Medellín no reconocerá en su situación financiera los activos recibidos en concesión, toda vez que la entidad concedente no ha transferido el control de los mismos, sino que le ha otorgado el acceso para que preste el servicio de transporte en las condiciones establecidas en el contrato. Teniendo en cuenta que la CGN no ha regulado el tratamiento contable de los acuerdos de concesión desde la perspectiva del concesionario, podrá registrar los bienes recibidos en concesión en cuentas de orden, debitando la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditar la subcuenta 930806-Bienes, de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINSTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS, hasta tanto se creen las cuentas y subcuentas respectivas que se ajusten a la realidad del hecho económico.

Por lo anterior, las entidades deberán implementar procedimientos que garanticen un adecuado flujo de información para que los activos queden debida y oportunamente reconocidos en la entidad concedente. Lo anterior, con independencia de que durante la ejecución del contrato los soportes y documentos contables estén en poder y custodia de Metro de Medellín.

Ahora bien, dado que la entidad concedente realizó por adelantado el pago del valor total del contrato de concesión, esta lo reconocerá como un pago por anticipado y en consecuencia, Metro de Medellín reconocerá un ingreso recibido por anticipado, debitando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil-Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditando la subcuenta 291090-Otros ingresos recibidos por

anticipado de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, la cual deberá ser amortizada de acuerdo al grado de avance del acuerdo de concesión.

Las erogaciones directamente relacionadas con la prestación del servicio de transporte se registrarán en la subcuenta respectiva de la cuenta 6345-SERVICIOS DE TRANSPORTE con su respectiva contrapartida y, en cumplimiento del principio de asociación y con ocasión a la ejecución del contrato de concesión, Metro de Medellín deberá registrar un débito en la subcuenta 291090-Otros ingresos recibidos por anticipado de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO y un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 4330-SERVICIOS DE TRANSPORTE.

Cuando la empresa haya incurrido en costos, 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 en la subcuenta 151190-Otros inventarios de prestadores de servicios, de la cuenta 1511-PRESTADORES DE SERVICIOS.

Por último, dado que la entidad concedente se comprometió a realizar aportes para cubrir las diferencias cuando los recursos disponibles en los diferentes fondos o cuentas no cubran la totalidad de costos de operación, Metro de Medellín reconocerá la compensación por déficit de conformidad con las Normas de cuentas por cobrar o de activos contingentes, según corresponda.

CONCEPTO No. 20192000079271 DEL 26-12-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público.
	TEMAS	Recursos recibidos en administración
	SUBTEMAS	Reconocimiento de deducciones derivadas ejecución de recursos del Sistema General de Regalías

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Recursos entregados en administración
	SUBTEMAS	Reconocimiento de deducciones derivadas ejecución de recursos del Sistema General de Regalías

Doctora
LEONID ESTEPA ROA
Empresa de Energía del Casanare
Directora de Contabilidad
Yopal

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550004414-2 del día 20 de diciembre de 2019, en la cual presenta la siguiente consulta:

La Empresa de Energía de Casanare S.A ESP, realizó consulta a la CGN sobre el Procedimiento contable para el reconocimiento de la ejecución de recursos provenientes del SGR' a lo cual la CGN nos dio respuesta a través del radicado CGN No. 20192000060821, sin embargo, nos surgen las siguientes inquietudes al respecto, por lo que amablemente solicitamos nos ilustren sobre el particular:

1. De acuerdo a lo conceptuado, ENERCA S.A ESP, como entidad ejecutora del proyecto, le corresponde acumular en su contabilidad, la información total del proyecto, en términos de activos, pasivos, ingresos, gastos y costos. Para lo cual lo registraría en cuentas de orden.

Así las cosas, nuestra inquietud es ¿Qué tratamiento contable y fiscal se maneja con el tema de retención en la fuente por impuestos, dado que ENERCA S.A ESP., es quien contrata la ejecución del proyecto con terceros y es el responsable ante los organismos de fiscalización Nacional y Municipales de practicar y declarar las retenciones en la fuente a que haya lugar?

2. Como no es viable aplicar lo establecido en el numeral 15 de la Resolución 470 de 2016, la CGN tiene previsto la expedición de alguna norma que regule ese numeral bajo el nuevo mecanismo de manejo de recursos a través del SPGR?

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

CONSIDERACIONES

El concepto No. 20192000060821 señala en sus conclusiones lo siguiente.

(...)

En la entidad ejecutora del proyecto (ENERCA S.A ESP)

Para controlar la ejecución del proyecto y presentar informes al beneficiario de la regalía, le corresponde, 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.

Por otro lado, el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, incluye las cuentas:

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.

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". (Subrayados fuera de 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 N° 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.”

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, a continuación, se resuelven cada uno de los interrogantes planteados en la consulta.

Interrogante 1

Con relación a la primera pregunta, es preciso aclarar que la CGN no tiene competencia funcional para pronunciarse sobre aspectos de carácter tributario, por tanto, la respuesta a sus inquietudes se fundamente en la normatividad contable pública expedida por este organismo,

A continuación se aclaran registros contables señalados en el concepto 20192000060821 y adiciona los registros inherentes al reconocimiento de deducciones originadas en la ejecución de los proyectos.

Tal como lo señala el mencionado concepto, la entidad ejecutora debitará la subcuenta 891516-Ejecución de proyectos de inversión de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, si se trata de activos o gastos, o debitará la subcuenta 991522-Ejecución de proyectos de inversión de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, tratándose de pasivos o ingresos.

Adicionalmente, le corresponde presentar información a la beneficiaria para que esta entidad incorpore en su contabilidad el producto de la ejecución, debitando las cuentas y subcuentas que correspondan del activo o gasto respectivo y acreditando las subcuentas del pasivo correspondiente, por la adquisición de bienes y servicios del proyecto, y las respectivas subcuentas de pasivo por las deducciones de impuestos y demás conceptos a que haya lugar.

Así, cuando el SGR gira los recursos directamente al proveedor de bienes y servicios por la ejecución del proyecto, la entidad beneficiaria debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta por pagar originada en la adquisición de bienes y servicios y acreditará la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Ahora bien, con relación al pago de deducciones, como los recursos son girados por parte del SGR directamente a la entidad ejecutora, la entidad beneficiaria debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

La entidad ejecutora por su parte, registrará un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, la cual cancelará con el pago de las retenciones en la fuente y demás deducciones.

La entidad beneficiaria, a su vez, cancelará las cuentas por pagar reconocidas por concepto de retenciones y demás deducciones utilizando como contrapartida la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Interrogante 2

Actualmente la CGN está proyectando la modificación al Procedimiento Contable para el registro de los recursos del Sistema General de Regalías (SGR), incorporado al Marco Normativo para las Entidades de Gobierno por la Resolución 470 de 2016, el cual será publicado en la página web de la CGN una vez se encuentre oficializado.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto N° 20192000011521 del 27-03-2019

20192000013071 del 08-04-2019

20192000013751 del 11-04-2019

20192000027981 del 04-07-2019

20192000062531 del 12-11-2019

20192000062631 del 12-11-2019

20192000079151 del 26-12-2019

2.12 OPERACIÓN DE BANCA CENTRAL E INSTITUCIONES FINANCIERAS**CONCEPTO No. 20192000053441 DEL 19-09-2019**

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inversiones en instrumentos derivados Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Cuenta contable para el registro de los Certificados de Depósito a Término (CDT)

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público.
	TEMAS	Operaciones de banca central e instituciones financieras Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Cuenta contable para el registro de los Certificados de Depósito a Término (CDT)

Doctora
GLORIA OMAIRA BEDOYA CARDONA
Coordinadora de Contabilidad
Universidad de Antioquia
Medellín, Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 201950003066-2, del día 29 de agosto de 2019, en la cual se señala:

“A. Antecedentes

La Universidad de Antioquia, tiene en sus inversiones varios títulos de Depósito a Término (CDT) con el Instituto para el Desarrollo de Antioquia — IDEA, y en las Operaciones Recíprocas hasta el año 2018, la Universidad lo manejaba en la subcuenta 122302 Certificados de Depósito a Término (CDT), por su parte el IDEA lo manejaba en su correspondiente correlativa, subcuenta 211003 Certificados de depósito a término (CDT), incluidas en el archivo de reglas de eliminación para el reporte de operaciones recíprocas.

B. Consideraciones

Para realizar la presente consulta se tuvieron en cuenta las siguientes normas:

- Catálogo General de Cuentas y Régimen de Contabilidad Pública de la Contaduría General de la Nación, el cual determino Instrucciones relacionadas con la cuenta contable, en este caso informa sobre las inversiones de Administración de Liquidez a Costo Amortizado en la cuenta 1223, los cuales describe como el valor de los recursos financieros colocados en instrumentos que la entidad tiene la intención y capacidad de conservarlos hasta su vencimiento, es decir, inversiones cuyos rendimientos provienen de los flujos contractuales del Instrumento, igualmente describe su dinámica detallando los registros débito y crédito.
- Reglas de Eliminación que se encuentran publicadas en la página Web de la CGN, en la siguiente ruta: <http://www.contaduria.gov.co/Productos/Reglas de Eliminación>.

Las Reglas de Eliminación se tiene en cuenta para la generación del reporte de las Operaciones Recíprocas y se realiza el análisis y conciliaciones con las entidades Contables Publicas.

- Portafolio de Servicios del Instituto para el Desarrollo de Antioquia (IDEA)

"El Instituto para el Desarrollo de Antioquia -IDEA- es un Instituto de Fomento y Desarrollo (INFI) que tiene, desde 1964, la experiencia comprobada en el desarrollo de actividades financieras de fomento y desarrollo.

Con el fin de satisfacer sus necesidades y brindar beneficios para nuestros clientes, el IDEA, a través de su Dirección de Tesorería, cuenta con una serie de productos de tesorería que pone a su disposición los cuales relacionamos a continuación:

- Depósito a la vista:

Depósitos efectuados en la modalidad de disponibilidad inmediata, en los cuales se liquidan y capitalizan diariamente los intereses generados.

- Depósito a término:

Depósitos efectuados con un pacto de permanencia, con plazos preestablecidos para su vencimiento, en el cual los intereses se liquidan diariamente, pero se entregan al vencimiento. Al momento de su constitución se emite una certificación la cual no es negociable en el mercado y es a favor del primer beneficiario (Entidad o Municipio)"

La Universidad negocio con el IDEA el producto de Depósito a término.

C. Consulta

El Instituto para el Desarrollo de Antioquia (IDEA) con código 140105000, en su contabilidad manejaba los CDT en la cuenta 211003 Certificados de Depósito a término, hasta diciembre del año 2018, pero según concepto expedido por la Contaduría General de la Nación, cambiaron el procedimiento para imputación contable de los CDT, de la subcuenta 211003 Certificados de depósito a término (CDT), a la subcuenta 211005 Depósitos de ahorro.

La Universidad de Antioquia reconoce dichos recursos (CDT), como inversiones de administración de liquidez a costo amortizado, ya que estos corresponden a Depósitos efectuados con un pacto de permanencia, con plazos preestablecidos para su vencimiento, en el cual los intereses se liquidan diariamente, pero se entregan al vencimiento. Al momento de su constitución se emite una certificación la cual no es negociable en el mercado y es a favor del primer beneficiario - Universidad de Antioquia y en consecuencia estos títulos no cumplen con las características de fondos disponibles, tiene un pacto de permanencia y no están disponibles sino hasta el término establecido, para ser reclasificados a Depósitos de ahorro en la cuenta 1110, por parte de la Universidad, siendo consistente con el cambio del IDEA, para tener cuentas correlativas, según las Reglas de Eliminación.

Por lo anterior, solicitamos su concepto, que nos brinde claridad, a ambas entidades en cuanto al manejo y registro de dichas transacciones, si efectivamente estos recursos corresponden a cuentas de ahorros o a inversiones.”

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 del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, Resolución N° 484 de 2017, en el Capítulo I. Activos, establece:

“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. También harán parte de las inversiones de administración de liquidez los instrumentos de patrimonio que no se esperen negociar y que no otorguen control, influencia significativa ni control conjunto. Los instrumentos de deuda son títulos de renta fija que le otorgan a su tenedor la calidad de acreedor frente al emisor del título. Por su parte, los instrumentos de patrimonio le otorgan al tenedor derechos participativos en los resultados de la entidad emisora.

1.2. Clasificación

2. Las inversiones de administración de liquidez se clasificarán atendiendo la intención que tenga la entidad sobre la inversión. Estas inversiones se clasificarán en las siguientes cuatro categorías: valor de mercado con cambios en el resultado, costo amortizado, valor de mercado con cambios en el patrimonio o costo.

3. La categoría de valor de mercado con cambios en el resultado corresponde a las inversiones que tienen valor de mercado y que se esperan negociar, es decir, las inversiones cuyos rendimientos esperados provienen del comportamiento del mercado.

4. La categoría de costo amortizado corresponde a las inversiones que la entidad tiene con la intención y capacidad de conservar hasta su vencimiento, es decir, aquellas cuyos rendimientos provienen de los flujos contractuales del instrumento.

5. La categoría de valor de mercado con cambios en el patrimonio corresponde a las inversiones en instrumentos de patrimonio que tienen valor de mercado, que no se mantienen con la intención exclusiva de negociar y que no otorgan control, influencia significativa ni control conjunto. También se clasificarán en esta categoría las inversiones en títulos de deuda que tienen valor de mercado y que no se mantienen con la intención exclusiva de negociar o de conservar hasta su vencimiento.

6. La categoría de costo incluye las inversiones que no tienen valor de mercado y que corresponden a: a) instrumentos de patrimonio, con independencia de que se esperen o no negociar, siempre que no otorguen control, influencia significativa ni control conjunto; b) instrumentos de deuda que se esperen negociar; y c) instrumentos de deuda que no se mantienen con la intención exclusiva de negociar o de conservar hasta su vencimiento. (...)" (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, versión 2015.07, describe la cuenta 1223-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A COSTO AMORTIZADO así:

“1223-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A COTO AMORTIZADO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos financieros colocados en instrumentos que la entidad tiene la intención y capacidad de conservarlos hasta su vencimiento, es decir, inversiones cuyos rendimientos provienen de los flujos contractuales del instrumento. (...)”

Ahora bien, 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, en su versión 2015.06, describe la cuenta 2110-OPERACIONES DE CAPTACIÓN Y SERVICIOS FINANCIEROS, así:

“2110-OPERACIONES DE CAPTACIÓN Y SERVICIOS FINANCIEROS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos captados por las entidades descentralizadas de fomento y desarrollo regional, de acuerdo con las normas especiales que rigen esta clase de operaciones y entidades.”

Ahora bien, la segunda regla de eliminación dispuesta por la Contaduría General de la Nación, establece:

2	Certificados de depósito a término (CDT)	Cuentas Fuente		Cuentas Destino	
		Código	Descripción	Código	Descripción
		1.1.33.01	CERTIFICADOS DE DEPÓSITO DE AHORRO A TÉRMINO	2.1.10.03	CERTIFICADOS DE DEPÓSITO A TÉRMINO (CDT)
		1.2.11.40	CERTIFICADOS DE DEPÓSITO A TÉRMINO (CDT)	2.1.10.08	CERTIFICADOS DE AHORRO DE VALOR CONSTANTE
		1.2.21.02	CERTIFICADOS DE DEPÓSITO A TÉRMINO (CDT)		
		1.2.22.09	CERTIFICADOS DE DEPÓSITO A TÉRMINO (CDT)		
		1.2.23.02	CERTIFICADOS DE DEPÓSITO A TÉRMINO (CDT)		

CONCLUSIÓN

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

Las inversiones que tiene la Entidad en títulos de deuda, CDT, se clasificarán como inversiones de administración de liquidez, y su tratamiento corresponderá a la intención que tenga la Entidad en relación a la conservación y disposición del título, así como la información disponible en el mercado en relación a su valor.

Si la Entidad tiene la intención y capacidad de conservar el título hasta su vencimiento, es decir, aquellas cuyos rendimientos provienen de los flujos contractuales del instrumento, la inversión se clasificará en la categoría de costo amortizado.

En ese sentido, la Universidad de Antioquia registrará la inversión en la subcuenta 122302- Certificados de depósito a término (CDT), de la cuenta 1223- INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A COSTO AMORTIZADO, en aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, en tanto que el Instituto para el Desarrollo de Antioquia (IDEA), las reconocerá en la subcuenta 211003- Certificados de depósito a término (CDT), de la cuenta 2110- OPERACIONES DE CAPTACIÓN Y SERVICIOS FINANCIEROS en aplicación del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

Por lo anterior, los saldos de la subcuenta 122302- Certificados de depósito a término (CDT) reportada por la Universidad, tendrá su correlativa recíproca, reportada por IDEA en la subcuenta 211003- Certificados de depósito a término (CDT), subcuentas contempladas en la regla de eliminación transcrita en las consideraciones, caso en el cual no deberán generarse saldos por conciliar derivados del registro contable.

Es pertinente precisar que mediante este pronunciamiento no se modifica concepto alguno, puesto que revisada la doctrina contable expedida por esta Subcontaduría no se ha expedido ningún concepto indicando el registro de los CDT's en la subcuenta 211005 Depósito de ahorro.

CONCEPTO No. 20192000066511 DEL 20-11-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inversiones en instrumentos derivados Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Cuenta contable para el registro de los Depósitos a Término.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público.
	TEMAS	Operaciones de banca central e instituciones financieras Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Cuenta contable para el registro de los Depósitos a Término.

Doctora

ADRIANA CONSUELO GUTIÉRREZ MORALES

Directora de Contabilidad

Instituto para el Desarrollo de Antioquia - IDEA

Medellín, Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550003534-2, del día 08 de octubre de 2019, en la cual se señala:

“El Instituto para el Desarrollo de Antioquia (IDEA) es un establecimiento público de carácter departamental, descentralizado, de fomento y desarrollo, con personería jurídica, autonomía administrativa y patrimonio independiente, identificado con código de la Contaduría General de la Nación número 140105000.

El IDEA tiene como objeto social, cooperar con el fomento económico, cultural y social, mediante la prestación de servicios de crédito y garantía, y eventualmente de otros, en favores de obras de servicio público que se adelanten en el país, de preferencia las de índole regional, las de interés común de varios municipios y las de carácter municipal. Así mismo, podrá prestar servicios de financiación, garantía y los demás servicios financieros a los Departamentos y sus entes descentralizados.

El Instituto para el Desarrollo de Antioquia IDEA es un Instituto de Fomento y Desarrollo Regional-INFI-y cuenta con una vigilancia especial por parte de la Superintendencia Financiera de Colombia.

En la actualidad, el IDEA está categorizado como Empresa que no Cotiza en el Mercado de Valores y que no Capta ni Administra Ahorro del Público, dando aplicación a la Resolución 414 de 2014 y demás resoluciones posteriores relacionadas con tal Marco Normativo, de conformidad con el nuevo Régimen de Contabilidad Pública en convergencia con los Estándares Internacionales de Información Financiera.

Dentro del portafolio de servicios del IDEA, se encuentra la captación de recursos bajo tres modalidades: Depósitos a la vista, Depósitos a término y Recursos recibidos en Administración.

Los recursos recibidos en administración corresponden a las obligaciones del Instituto adquiridas por la celebración de convenios de administración y pagos interinstitucionales, en los cuales el IDEA actúa como mandatario. Estos recursos se registran en la cuenta contable 290201.

Los depósitos a la vista son depósitos de disponibilidad inmediata en los cuales se liquidan y capitalizan diariamente los intereses.

Los depósitos a término son depósitos a la vista con un pacto de permanencia, a los cuales se les otorga una tasa especial.

Este depósito no es un Certificado de Depósito a Término (CDT) ya que el estatuto orgánico del sistema financiero y el código de comercio faculta a: los establecimientos bancarios, a los bancos, las corporaciones financieras, las compañías de financiamiento comercial y a las cooperativas financieras para expedir certificados de depósito a término; cómo se puede observar el IDEA no es ninguna clase de estas entidades.

Por otra parte, el CDT es un título valor el cual puede ser negociado o endosado, el IDEA entrega al cliente un certificado, el cual no es negociable en el mercado, no se puede endosar ni es desmaterializable.

El IDEA para el registro contable de estos depósitos utiliza la cuenta 211005 denominada Depósitos de Ahorro.

SOLICITUD:

Dado lo anterior, se considera pertinente poner en consideración la aclaración del concepto emitido a la Universidad de Antioquia número 20192000053441 del 19-09-2019 en el cual informan que IDEA debe registrar la clase de captación de depósito a término en la cuenta 211003-certificados de Depósito a término.

Así mismo, y con el fin de disminuir el valor de las diferencias que se presentan en cuentas reciprocas en relación con los depósitos a término entre el IDEA y las demás entidades, y ya que varias entidades registran este depósito como una inversión, cordialmente solicito que la cuenta 2.1.10.05 sea incluida en las reglas de eliminación como cuenta reciproca de las cuentas 1.1.10.05 (cuenta corriente), 1.1.10.06 (cuenta de ahorro), 1.1.10.09 (depósitos simples), 1.1.32.10 (depósitos en instituciones financieras), 1.1.33.01 (certificados de depósito de ahorro a término), 1.2.11.40 (certificados de depósito a término (cdt)), 1.2.21.02 (certificados de depósito a término (cdt)), 1.2.22.09 (certificados de depósito a término (CDT)), y 1.2.23.02 (certificados de depósito a término (CDT)).”

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

CONSIDERACIONES

El Decreto N° 410 de 1971, emitido por el Presidente de la República en uso de sus facultades, y por el cual se expide el Código de Comercio, establece en los artículos 1393 –1395, lo siguiente:

“CAPÍTULO II.

DEPÓSITO A TÉRMINO

ARTÍCULO 1393. <DEFINICIÓN DE DEPÓSITO A TÉRMINO>. Se denominan depósitos a término aquellos en que se haya estipulado, en favor del banco, un preaviso o un término para exigir su restitución.

Cuando se haya constituido el depósito a término o con preaviso, pero se haya omitido indicar el plazo del vencimiento o del preaviso, se entenderá que no será exigible antes de treinta días.

ARTÍCULO 1394. <EXPEDICIÓN DE CERTIFICADO DE DEPÓSITO A TÉRMINO>. Los bancos expedirán, a solicitud del interesado, certificados de depósito a término los que, salvo estipulación en contrario, serán negociables como se prevé en el Título III del Libro III de este Código.

Cuando no haya lugar a la expedición del certificado será plena prueba del depósito el recibo correspondiente expedido por el banco.

ARTÍCULO 1395. <REMUNERACIÓN DEL DEPÓSITO A TÉRMINO>. El depósito a término es por naturaleza remunerado.” (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, la Superintendencia Financiera de Colombia en concepto N° 2004022442-1 del 12 de mayo de 2004, establece:

“1. Certificado de depósito a término - CDT.

El certificado de depósito a término es un título valor que representa el derecho crediticio derivado del depósito de dinero a un plazo y bajo unas condiciones estipuladas por las partes de conformidad con los parámetros establecidos por la ley.

En este sentido, conviene recordar que el artículo 1394 del Código de Comercio faculta a los establecimientos bancarios para expedir, a solicitud del interesado sea éste una persona natural o jurídica, certificados de depósito a término, los cuales son de contenido crediticio y su circulación, salvo estipulación en contrario, deberá atender las disposiciones contenidas en el título III del libro III del mismo estatuto, debiendo a su vez cumplir con las características establecidas por la Resolución 10 de 1980 expedida por la extinta Junta Monetaria, vale decir:

a) Ser nominativos, es decir, se exige la inscripción del tenedor en el registro que lleva el creador del título, circulando mediante endoso y registro del nuevo tenedor en el libro correspondiente.

b) De libre negociación, lo que significa que el establecimiento de crédito jamás podrá prohibir que los certificados de depósito a término se negocien libremente de acuerdo con la ley de su circulación.

c) Plazo mínimo. Tres (3) meses. Dicho plazo fue reducido a un (1) mes por el artículo 6° numeral b) del Decreto 2423 de 1993.

d) No se pueden redimir antes de su vencimiento.

(...)

3. Cuentas de ahorro

(...)

1 El Decreto 663 de 1993 (Estatuto Orgánico del Sistema Financiero) establece igualmente cuáles otras instituciones financieras están autorizadas para captar ahorro mediante la emisión de Certificados de Depósito a Término, éstas son: los bancos (art. 7° numeral 1, lit. b), las corporaciones financieras (art. 13 lit. a), las compañías de financiamiento comercial (art. 24 lit. a) y las cooperativas financieras (art. 27 numeral 1).

2 Al analizar si los certificados de depósito a término son títulos valores, esta Superintendencia se ha pronunciado en los siguientes términos: "Entrar a determinar si algún artículo de la legislación comercial vigente califica como título valor a los certificados de depósito a término, nos parece a todas luces un intento vano, pues en nuestro actual sistema positivo, tiene la calificación de tal, cualquier documento que llene los requisitos esenciales contemplados por el artículo 621 del Código de Comercio. La discusión doctrinaria que existe en torno a los títulos valores, radica en si únicamente lo son los consagrados en la ley, o si por el contrario, la costumbre y los particulares pueden crear un título valor sin calificarlo expresamente como tal, y es precisamente el caso de los certificados de depósito a término (...) Todos ellos, aunque no son calificados como títulos valores expresamente, lo son por cumplir con los requisitos generales contenidos en el citado artículo 621 del Código de Comercio y los especiales que en un momento dado se exijan para ellos". (Oficio OJ-055, marzo 5 de 1982)." (Subrayados fuera de texto)." (Subrayados fuera de texto)

El link <https://www.idea.gov.co/SiteAssets/Paginas/ProductosFinancieross/Portafolio%202018.pdf>: señala los productos financieros ofrecidos por IDEA, entre los cuales se encuentran:

“Depósito a la vista

Depósitos efectuados en la modalidad de disponibilidad inmediata, en los cuales se liquidan y capitalizan diariamente los intereses generados.

Depósito a término

Depósitos efectuados con plazos preestablecidos para su vencimiento, plazo mínimo de la inversión de treinta (30) días.

Beneficios

- Tasas superiores al promedio del mercado financiero
- Diferentes plazos de inversión
- Seguridad de los depósitos y manejo eficiente de los mismos
- Sucursal Virtual
- Contribuye al apalancamiento para la financiación de los proyectos de la población antioqueña." (Subrayado fuera de texto)

De otro lado, en consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 201950003066-2, del día 29 de agosto de 2019, la Universidad de Antioquia a manera de contexto, precisa:

“Portafolio de Servicios del Instituto para el Desarrollo de Antioquia (IDEA)

El Instituto para el Desarrollo de Antioquia -IDEA- es un Instituto de Fomento y Desarrollo (INFI) que tiene, desde 1964, la experiencia comprobada en el desarrollo de actividades financieras de fomento y desarrollo.

Con el fin de satisfacer sus necesidades y brindar beneficios para nuestros clientes, el IDEA, a través de su Dirección de Tesorería, cuenta con una serie de productos de tesorería que pone a su disposición los cuales relacionamos a continuación:

- Depósito a la vista:

Depósitos efectuados en la modalidad de disponibilidad inmediata, en los cuales se liquidan y capitalizan diariamente los intereses generados.

- Depósito a término:

Depósitos efectuados con un pacto de permanencia, con plazos preestablecidos para su vencimiento, en el cual los intereses se liquidan diariamente, pero se entregan al vencimiento. Al momento de su constitución se emite una certificación la cual no es negociable en el mercado y es a favor del primer beneficiario (Entidad o Municipio)" (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, en especial la Resolución N° 484 de 2017, en el Capítulo I. Activos, establece:

“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. También harán parte de las inversiones de administración de liquidez los instrumentos de patrimonio que no se esperen negociar y que no otorguen control, influencia significativa ni control conjunto. Los instrumentos de deuda son títulos de renta fija que le otorgan a su tenedor la calidad de acreedor frente al emisor del título.

Por su parte, los instrumentos de patrimonio le otorgan al tenedor derechos participativos en los resultados de la entidad emisora.

1.2. Clasificación

2. Las inversiones de administración de liquidez se clasificarán atendiendo la intención que tenga la entidad sobre la inversión. Estas inversiones se clasificarán en las siguientes cuatro categorías: valor de mercado con cambios en el resultado, costo amortizado, valor de mercado con cambios en el patrimonio o costo.

3. La categoría de valor de mercado con cambios en el resultado corresponde a las inversiones que tienen valor de mercado y que se esperan negociar, es decir, las inversiones cuyos rendimientos esperados provienen del comportamiento del mercado.

4. La categoría de costo amortizado corresponde a las inversiones que la entidad tiene con la intención y capacidad de conservar hasta su vencimiento, es decir, aquellas cuyos rendimientos provienen de los flujos contractuales del instrumento.

5. La categoría de valor de mercado con cambios en el patrimonio corresponde a las inversiones en instrumentos de patrimonio que tienen valor de mercado, que no se mantienen con la intención exclusiva de negociar y que no otorgan control, influencia significativa ni control conjunto. También se clasificarán en esta categoría las inversiones en títulos de deuda que tienen valor de mercado y que no se mantienen con la intención exclusiva de negociar o de conservar hasta su vencimiento.

6. La categoría de costo incluye las inversiones que no tienen valor de mercado y que corresponden a: a) instrumentos de patrimonio, con independencia de que se esperen o no negociar, siempre que no otorguen control, influencia significativa ni control conjunto; b) instrumentos de deuda que se esperen negociar; y c) instrumentos de deuda que no se mantienen con la intención exclusiva de negociar o de conservar hasta su vencimiento. (...)" (Subrayados fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, versión 2015.07, describe la cuenta 1223-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A COSTO AMORTIZADO así:

“1223-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A COSTO AMORTIZADO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos financieros colocados en instrumentos que la entidad tiene la intención y capacidad de conservarlos hasta su vencimiento, es decir, inversiones cuyos rendimientos provienen de los flujos contractuales del instrumento. (...)” (Subrayado 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, en su versión 2015.06, describe la cuenta 2110-OPERACIONES DE CAPTACIÓN Y SERVICIOS FINANCIEROS, así:

“2110-OPERACIONES DE CAPTACIÓN Y SERVICIOS FINANCIEROS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos captados por las entidades descentralizadas de fomento y desarrollo regional, de acuerdo con las normas especiales que rigen esta clase de operaciones y entidades.”

CONCLUSIÓN

Es de precisar que, el artículo 1394 del Decreto N° 410 de 1971 (Código de Comercio) faculta a los establecimientos bancarios para expedir, a solicitud del interesado, sea éste una persona natural o jurídica, certificados de depósito a término.

De igual modo, el Decreto N° 663 de 1993 (Estatuto Orgánico del Sistema Financiero) establece cuáles otras instituciones financieras están autorizadas para captar ahorro mediante la emisión de certificados de depósito a término, estas son: las corporaciones financieras, las compañías de financiamiento comercial y las cooperativas financieras.

Así las cosas, IDEA no está autorizada para emitir certificados de depósito a término, toda vez que es un establecimiento público de fomento y desarrollo, cuyo objeto principal es cooperar en el fomento económico, cultural y social del departamento de Antioquia y sus municipios, mediante la prestación de servicios de crédito y garantía a favor de obras de servicio público que se adelanten en el país.

Ahora bien, en concepto N° 2004022442-1, la Superintendencia Financiera de Colombia establece que, los certificados de depósito a término deben ser nominativos, de libre negociación, con plazo mínimo de tres (3) meses (dicho plazo fue reducido a un (1) mes por el artículo 6° numeral b) del Decreto 2423 de 1993) y no se pueden redimir antes de su vencimiento.

Por su parte, los depósitos a término que ofrece IDEA en su portafolio de servicios, se constituyen con un pacto de permanencia, con plazos preestablecidos para su vencimiento, los intereses se liquidan diariamente pero se entregan al vencimiento, no son negociables en el mercado y es a favor del primer beneficiario.

En este sentido, los depósitos a término no cumplen con las características de un certificado de depósito a término, toda vez que son emitidos por una entidad pública y no pueden negociarse en un mercado.

Bajo este nuevo contexto, a continuación se establecen las subcuentas y cuentas contables para registrar un depósito a término, emitidos por el IDEA:

- La Entidad que coloca los recursos y constituye el depósito a término, que para el caso particular es la Universidad de Antioquia, deberá clasificar el producto como una inversión de administración de liquidez, y su tratamiento corresponderá a la intención que tenga en relación a la conservación y disposición del título, así como la información disponible en el mercado en relación a su valor. En ese sentido, registrará la inversión en la subcuenta 122390-Otras inversiones de administración de liquidez a costo amortizado de la cuenta 1223- INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A COSTO AMORTIZADO, en aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

- La Entidad que capta los recursos, que para el caso particular es el Instituto para el Desarrollo de Antioquia, lo reconocerá en la subcuenta 211005-Depósitos de ahorro de la cuenta 2110- OPERACIONES DE CAPTACIÓN Y SERVICIOS FINANCIEROS en aplicación del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

Por lo anterior, los saldos de la subcuenta 122390-Otras inversiones de administración de liquidez a costo amortizado, tendrá su correlativa recíproca, reportada por IDEA en la subcuenta 211005-Depósitos de ahorro de la cuenta 2110- OPERACIONES DE CAPTACIÓN Y SERVICIOS FINANCIEROS.

Es pertinente señalar que, mediante este pronunciamiento se modifica el radicado con número CGN 20192000053441 del 19 de septiembre de 2019, por cuanto en la consulta presentada por la Universidad de Antioquia se preguntó por el registro de Certificados de Depósito a Término (CDT), caracterización que, de conformidad con lo expresado en este pronunciamiento, no corresponde a los títulos emitidos por el IDEA y constituidos por la Universidad.

2.13 EMISIÓN Y COLOCACIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA

No se profirió doctrina sobre este acápite.

2.14 PRÉSTAMOS POR PAGAR**CONCEPTO No. 20192300027721 DEL 18-07-2019**

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público.
	TEMAS	Préstamos por pagar
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de un contrato de arrendamiento.

Doctor
 LUIS ALFREDO ORTEGA MORENO
 Gerente
 Instituto Financiero del Huila-INFIHUILA
 Neiva, Huila.

ANTECEDENTES

Me refiero a su derecho de petición radicado en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550002333-2, del día 20 de junio de 2019, en el cual solicita el tratamiento contable y presupuestal para el manejo de un leasing que presenta las siguientes condiciones:

- “- El valor del contrato Leasing Corresponde \$1.762 millones
- 36 cánones de arredramiento mensual \$ 48,9 millones
- La duración del contrato es muy cercana a la vida útil del activo.
- El propietario legal de bien (arrendador) le cede sustancialmente a la entidad (arrendatario) todos los riesgos y ventajas inherentes a cambio del pago del canon de arrendamiento.
- El valor razonable del activo y el valor pagado a través de los cánones pactados es muy cercano a valor del bien.
- No existe la posibilidad de que el arrendatario pueda ejercer la opción de compra en condiciones ventajosas, ya que contempla al valor del mercado.
- La probabilidad que tiene el arrendador de renovar el contrato en condiciones mejores a las del mercado es baja.

Conforme a las anteriores condiciones establecidas en el contrato, solicito su valiosa colaboración con el fin orientar la posible determinación del leasing a que corresponde debido a la dicotomía que existe si es operativo o financiero.”

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. (...)

4.1.1 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. (...)

5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA (...)

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

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

6.1.1 Activos

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

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

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

6.1.2 Pasivos

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

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:

“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.

4. 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.

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.

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.

7. La clasificación del arrendamiento se mantendrá durante todo el plazo del mismo. Cuando el arrendador y el arrendatario acuerden cambiar las estipulaciones del contrato de tal forma que esta modificación dé lugar a una clasificación diferente del arrendamiento, el contrato revisado se considerará como un nuevo arrendamiento para el plazo restante, salvo que sea para renovarlo. No obstante, los cambios en las estimaciones o los cambios en las circunstancias no darán lugar a una nueva clasificación del arrendamiento a efectos contables.

8. Cuando un arrendamiento incluya componentes de terrenos y de edificios conjuntamente, la empresa evaluará la clasificación de cada componente por separado como un arrendamiento financiero u operativo. No obstante, cuando resulte insignificante el valor que se reconocería para alguno de los componentes, los terrenos y edificios podrán tratarse como una unidad individual para la clasificación del arrendamiento.

13.2. Arrendamientos financieros

13.2.1. Contabilización para el arrendador

13.2.1.1. Reconocimiento

9. Cuando el arrendamiento se clasifique como financiero, al comienzo del plazo del arrendamiento, el arrendador reconocerá un préstamo por cobrar, el cual se medirá de acuerdo con lo definido en esta Norma. Cualquier diferencia con respecto al valor en libros del activo entregado o de la contraprestación pagada o por pagar se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. (...)

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.

13.2.2.2. Medición inicial

24. El valor del préstamo por pagar así como el del activo reconocido, corresponderán al menor entre el valor razonable del bien tomado en arrendamiento (o el costo de reposición si el valor razonable no puede ser medido) y el valor presente de los pagos que el arrendatario debe realizar al arrendador, incluyendo el valor residual garantizado por el arrendatario o por una parte vinculada con él o, el valor de la opción de compra cuando esta sea significativamente inferior al valor razonable del activo en el momento en que esta sea ejercitable. De estos pagos, se excluirán las cuotas de carácter contingente y los costos de los servicios e impuestos, que pagó el arrendador y que le serán reembolsados.

25. Para el cálculo del valor presente, el arrendatario empleará como factor de descuento, la tasa implícita del acuerdo y si esta no puede determinarse, empleará la tasa de interés incremental. La tasa implícita del acuerdo es la tasa de descuento que, al inicio del arrendamiento, produce la igualdad entre a) la suma del valor presente total de los pagos a cargo del arrendatario, o un tercero vinculado con él, más el valor residual no garantizado por el arrendatario o por otra entidad vinculada con este y b) la suma del valor razonable del activo arrendado más los costos directos iniciales del arrendador, siempre que este no sea productor o distribuidor del activo arrendado.

26. Por su parte, la tasa incremental es aquella en que incurriría el arrendatario si pidiera prestados los fondos necesarios para comprar el activo en un plazo y con garantías similares a las estipuladas en el contrato de arrendamiento.

27. Si el arrendatario no puede determinar el valor razonable del activo, comparará el costo de reposición con el valor presente de los pagos a realizar al arrendador. El valor razonable y el costo de reposición se determinarán conforme a lo definido en el Marco Conceptual para estas bases de medición.

28. Si el arrendatario incurre en costos directos iniciales, estos se contabilizarán como un mayor valor del activo y se llevarán al resultado a través de la depreciación o amortización del recurso adquirido en arrendamiento. Los costos directos iniciales para el arrendatario, son aquellos directamente imputables a la negociación del arrendamiento, es decir, los costos que el arrendatario habría evitado de no haber realizado el acuerdo.

13.2.2.3. Medición posterior

29. Cada una de las cuotas del arrendamiento se dividirá en dos partes que representan los gastos financieros y la reducción del préstamo por pagar. Los gastos financieros totales se

distribuirán entre los periodos que constituyan el plazo del arrendamiento con base en la tasa de interés efectiva calculada para el arrendamiento. Los pagos contingentes que realice al arrendador se reconocerán como gastos en los periodos en los que se incurra en ellos.

Para la medición posterior del activo recibido en arrendamiento, la empresa aplicará la norma que corresponda, de acuerdo con la clasificación del activo. Para el cálculo de la depreciación o amortización de los activos recibidos en arrendamiento, la empresa utilizará la misma política definida para los demás activos similares que posea. Si no existe certeza razonable de que el arrendatario obtendrá la propiedad al término del plazo del arrendamiento, el activo se depreciará totalmente durante el periodo que sea menor entre su vida útil y el plazo del arrendamiento. (...)

31. En relación con el préstamo por pagar, la empresa aplicará las exigencias de revelación contenidas 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:

“2313-FINANCIAMIENTO INTERNO DE CORTO PLAZO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones de la empresa que se originan en la contratación de empréstitos y en los contratos de arrendamientos financieros, que se adquieren con residentes y que tienen pactado un plazo de pago inferior o igual a un año. También representa el valor de los sobregiros obtenidos por la empresa. (...)

2314-FINANCIAMIENTO INTERNO DE LARGO PLAZO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones de la empresa que se originan en la contratación de empréstitos y en los contratos de arrendamientos financieros, que se adquieren con residentes y que tienen pactado un plazo superior a un año. (...)

2316-FINANCIAMIENTO EXTERNO DE CORTO PLAZO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones de la empresa que se originan en la contratación de empréstitos y en los contratos de arrendamientos financieros, que se adquieren con no residentes y que tienen pactado un plazo inferior o igual a un año. (...)

2317-FINANCIAMIENTO EXTERNO DE LARGO PLAZO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones de la empresa que se originan en la contratación de empréstitos y en los contratos de arrendamientos financieros, que se adquieren con no residentes y que tienen pactado un plazo superior a un año. (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, es relevante mencionar que al elaborar y presentar la información financiera de la Empresa, ésta debe atender a los criterios contenidos en el Marco Conceptual anexo al Marco Normativo de la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, a fin de efectuar una representación fiel de los diferentes hechos económicos que realizan conforme a su esencia económica, y así mostrar la situación actual de la Empresa.

Por lo anterior, cuando hay bienes que se encuentran inmersos en contratos de arrendamiento, la Empresa deberá recurrir a juicios profesionales pertinentes a fin de efectuar la correcta clasificación de estos contratos entre arrendamiento financiero y arrendamiento operativo, conforme al principio de esencia sobre forma contenido en el Marco Conceptual, así como a la naturaleza de la transacción, y el contenido del numeral 5 de la Norma de Arrendamientos, donde se considera que un arrendamiento será financiero al cumplir con al menos una de las situaciones enunciadas.

Ahora bien, de acuerdo al contexto expresado en su consulta y realizando la revisión del numeral 5 antes indicado, se puede observar que el contrato cumpliría las condiciones relacionadas con: la duración del contrato cubre la mayor parte de la vida del activo, el valor presente de los pagos que realiza el arrendatario es muy cercano al valor razonable del activo, y el arrendatario podrá renovar el contrato sin que las condiciones pactadas vayan a ser mejores que las que se encuentran en el mercado, es decir, con pagos que serían inferiores al mercado; así mismo, se efectúa la transferencia sustancial de todos los riesgos y ventajas inherentes al activo por parte del arrendador, siempre que el arrendatario realice el pago de los canon.

Conforme a lo anterior, se observa que el contrato en mención correspondería a un arrendamiento financiero, pero es la administración de la Empresa la encargada de evaluar aquellos criterios adicionales que permitan evidenciar si esta clasificación es correcta y la mantendrá. De ser así, siendo la Empresa el arrendatario dentro del contrato, el reconocimiento inicial que realizará de éste es debitando la subcuenta y cuenta del activo de acuerdo con la naturaleza del bien recibido, y acreditando la subcuenta correspondiente al tipo de préstamo de la cuenta 2313-FINANCIAMIENTO INTERNO DE CORTO PLAZO, 2314-FINANCIAMIENTO INTERNO DE LARGO PLAZO, 2316-FINANCIAMIENTO EXTERNO DE CORTO PLAZO, o 2317-FINANCIAMIENTO EXTERNO DE LARGO PLAZO. En relación con la medición posterior del bien recibido en el arrendamiento, la Empresa aplicará los criterios definidos en su política contable conforme a lo señalado en la norma correspondiente a la naturaleza del bien.

2.15 CUENTAS POR PAGAR

CONCEPTO N° 20192000000261 DEL 09-01-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que cotizan en el mercado de valores, o que captan o administran ahorro del público.
	TEMAS	Cuentas por pagar.
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de las cuentas por pagar de bienes y servicios que se hayan recibido a satisfacción a diciembre 31 de 2018 y 2019, pero no cuentan con el PAC.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público.
	TEMAS	Cuentas por pagar.
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de las cuentas por pagar de bienes y servicios que se hayan recibido a satisfacción a diciembre 31 de 2018 y 2019, pero no cuentan con el PAC.

3	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por pagar.
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de las cuentas por pagar de bienes y servicios que se hayan recibido a satisfacción a diciembre 31 de 2018 y 2019, pero no cuentan con el PAC.

Doctor

DAVID JOSÉ VALENCIA CAMPO

Contralor Delegado para Gestión Pública e Instituciones Financieras

Contraloría General de la República

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con N° 20185500049782, el día 13 de diciembre de 2018, mediante la cual solicita concepto frente al tratamiento contable que las entidades públicas deben dar a la situación a que alude el inciso segundo del artículo 31 de la Ley 1940 de 2018, teniendo en cuenta las características cualitativas de la información financiera y de los principios de contabilidad de “devengo” y

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

514

de “periodo contable”, contenidos en los marcos conceptuales de los tres marcos normativos que conforman el Régimen de Contabilidad Pública. Lo anterior, específicamente para aquellos eventos en que las entidades hayan recibido bienes y servicios a satisfacción a diciembre 31 de 2018 y 2019, pero al no contarse con el PAC las cuentas por pagar constituidas deben ajustarse y constituirse las reservas presupuestales correspondientes.

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

CONSIDERACIONES

La Ley 1940 de 2018 por la cual se decreta el Presupuesto de Rentas y Recursos de Capital y Ley de Apropriaciones para la vigencia fiscal del 1º de enero al 31 de diciembre de 2019, en su artículo 31, establece:

“ARTÍCULO 31. A través del Sistema Integrado de Información Financiera SIIF-Nación se constituirán con corte a 31 de diciembre de 2018 las reservas presupuestales y cuentas por pagar de cada una de las secciones del Presupuesto General de la Nación, a las que se refiere el artículo 89 del Estatuto Orgánico del Presupuesto. Como máximo, las reservas presupuestales corresponderán a la diferencia entre los compromisos y las obligaciones, y las cuentas por pagar por la diferencia entre las obligaciones y los pagos.

Para las cuentas por pagar que se constituyen a 31 de diciembre de 2018 se debe contar con el correspondiente programa anual mensualizado de caja de la vigencia, de lo contrario deberán hacerse los ajustes en los registros y constituir las correspondientes reservas presupuestales. Igual procedimiento se deberá cumplir en la vigencia 2019.

Si durante el año de la vigencia de la reserva presupuestal o de la cuenta por pagar desaparece el compromiso u obligación que las originó, se podrán hacer los ajustes respectivos en el Sistema Integrado de Información Financiera-SIIF Nación.

Como quiera que el Sistema Integrado de Información Financiera-SIIF Nación refleja el detalle, la secuencia y el resultado de la información financiera pública, registrada por las entidades y órganos que conforman el Presupuesto General de la Nación, no se requiere el envío de ningún soporte físico a la Dirección General del Presupuesto Público Nacional, ni a la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional, salvo que las mismas lo requieran.

PARÁGRAFO. Previo a iniciar la ejecución de las reservas presupuestales y de las cuentas por pagar constituidas con corte a 31 de diciembre de 2018, las entidades deberán

clasificarlas en el Sistema Integrado de Información Financiera SIIF Nación de acuerdo con el nuevo Catálogo de Clasificación Presupuestal establecido por la Dirección General del Presupuesto Público Nacional.”

El Marco Conceptual para empresas que cotizan en el mercado de valores, o que captan o administran ahorro del público, incorporado por el artículo 3º de la Resolución 037 de 2017, establece el reconocimiento de los pasivos de la siguiente manera:

“4.46 Se reconoce un pasivo en el balance cuando sea probable que, del pago de esa obligación presente, se derive la salida de recursos que lleven incorporados beneficios económicos, y además la cuantía del desembolso a realizar pueda ser evaluada con fiabilidad. En la práctica, las obligaciones derivadas de contratos que están sin ejecutar por ambas partes en la misma proporción (por ejemplo, las deudas por inventarios encargados pero no recibidos todavía) no se reconocen generalmente como tales obligaciones en los estados financieros. No obstante, tales obligaciones cumplir la definición de pasivos y, siempre que satisfagan los criterios para ser reconocidas en sus circunstancias particulares, pueden cumplir los requisitos para su reconocimiento en los estados financieros. En tales circunstancias, el hecho de reconocer los pasivos impone también el reconocimiento de los activos o gastos correspondientes.” (Subrayado fuera del 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 N° 414 de 2014 y sus modificaciones, en el numeral 6.2.2. señala el reconocimiento de los 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 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.”

Por otra parte, el Marco Conceptual anexo en la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, en el numeral 6.2.2. se establece el reconocimiento de los pasivos, señalando:

“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)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que, para que una entidad pública reconozca un pasivo en su estado de situación financiera, esta deberá ser una obligación presente que haya surgido de un evento pasado y, que para liquidarla, la entidad deba desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos futuros o un potencial de servicio, siempre que este pueda medirse de forma fiable.

En este sentido, con independencia al proceso administrativo y de la categorización a título de reservas desde la perspectiva de la regulación presupuestal que se lleve a cabo, si se han generado hechos económicos que atienden a las características mencionadas anteriormente, deberán reconocerse en las subcuentas y cuentas correspondientes a la clase 2 PASIVOS, en el marco normativo correspondiente, en la fecha en que la obligación surja. En caso contrario, no procede reconocimiento alguno por concepto de pasivos, en ninguno de los tres marcos normativos aludidos.

CONCEPTO No. 20192000028661 DEL 11-07-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público.
	TEMAS	Cuentas por pagar Otros ingresos Gastos de actividades y/o servicios especializados Cuentas de orden acreedoras-Acreedoras de control
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de glosas de facturación para una EPS.

Doctora
NOHORA PEÑALOZA PEÑALOZA
Profesional Universitario-Contadora
E.P.S. Caja de Previsión Social y Seguridad del Casanare
Yopal, Casanare.

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550002192-2, del día 10 de junio de 2019, en la cual solicita el tratamiento contable para glosas de facturación en una E.P.S., ello debido a que actualmente la entidad las maneja en cuentas de orden, en la subcuenta 919090-Otros pasivos contingentes con contrapartida en la subcuenta 990590-Otros pasivos contingentes.

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

CONSIDERACIONES

La Ley 1281 de 2002, “Por el cual se expiden las normas que regulan los flujos de caja y la utilización oportuna y eficiente de los recursos del sector salud y su utilización en la prestación”, decreta:

“ARTÍCULO 7o. TRÁMITE DE LAS CUENTAS PRESENTADAS POR LOS PRESTADORES DE SERVICIOS DE SALUD. Además de los requisitos legales, quienes estén obligados al pago de los servicios, no podrán condicionar el pago a los prestadores de servicios de salud, a requisitos distintos a la existencia de autorización previa o contrato cuando se requiera, y a la demostración efectiva de la prestación de los servicios.

Cuando en el trámite de las cuentas por prestación de servicios de salud se presenten glosas, se efectuará el pago de lo no glosado. Si las glosas no son resueltas por parte de la

Institución Prestadora de Servicios de Salud, IPS, en los términos establecidos por el reglamento, no habrá lugar al reconocimiento de intereses, ni otras sanciones pecuniarias.

En el evento en que las glosas formuladas resulten infundadas el prestador de servicios tendrá derecho al reconocimiento de intereses moratorios desde la fecha de presentación de la factura, reclamación o cuenta de cobro.

Las cuentas de cobro, facturas o reclamaciones ante las entidades promotoras de salud, las administradoras del régimen subsidiado, las entidades territoriales y el Fosyga, se deberán presentar a más tardar dentro de los seis (6) meses siguientes a la fecha de la prestación de los servicios o de la ocurrencia del hecho generador de las mismas. Vencido este término no habrá lugar al reconocimiento de intereses, ni otras sanciones pecuniarias.” (Subrayado fuera de texto)

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

“ANEXO TÉCNICO No. 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. (...)

Respuesta a Glosas y Devoluciones: Se interpreta 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. (...)

Tabla No. 1. Codificación Concepto General

Código	Concepto General	Aplicación
1	Facturación	Se presentan <u>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.</u>
2	Tarifas	Se consideran <u>glosas por tarifas</u> , todas aquellas que se generan por existir <u>diferencias al comparar los valores facturados con los pactados.</u>
3	Soportes	Se consideran <u>glosas por soportes</u> , todas aquellas que se generan por <u>ausencia, enmendaduras o soportes incompletos o ilegibles.</u>
4	Autorización	Aplican <u>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.</u> 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 <u>glosas por cobertura</u> , todas aquellas que <u>se generan por cobro de servicios que no están incluidos en el respectivo plan</u> , 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 <u>glosas por pertinencia</u> todas aquellas que <u>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.</u> 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.

(...)

Manual de Uso

El Manual de Uso está dirigido especialmente al personal encargado en la entidad responsable del pago y del prestador de servicios de salud de las glosas, devoluciones y respuestas a las mismas. (...)

9. Respuestas a glosas y 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		
996	<u>Glosa</u> o devolución <u>injustificada</u>	Aplica cuando el prestador de servicios de salud informa a la entidad responsable del pago que <u>la glosa</u> o devolución <u>es injustificada al 100%</u> .
997	<u>No subsanada</u> (Glosa o devolución totalmente aceptada)	Aplica cuando el prestador de servicios de salud informa a la entidad responsable del pago que <u>la glosa</u> o devolución <u>ha sido aceptada al 100%</u> .
998	<u>Subsanada parcial</u> (Glosa o devolución parcialmente aceptada)	Aplica cuando el prestador de servicios de salud informa a la entidad responsable del pago que <u>la glosa</u> o devolución <u>ha sido aceptada parcialmente</u> .
Contaduría General de la Nación		Régimen de Contabilidad Pública
		521

999	<u>Subsanada</u> (Glosa o Devolución No Aceptada)	Aplica cuando el prestador de servicios de salud informa a la entidad responsable del pago que <u>la glosa o devolución siendo justificada ha podido ser subsanada totalmente.</u>
-----	---	--

”

(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. (...)

4.1.1 Relevancia

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

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

4.1.2 Representación fiel

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

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. (...)

6.1.2 Pasivos

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

Al evaluar si existe o no una obligación presente, la empresa debe tener en cuenta, con base en la información disponible al cierre del periodo, la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar al reconocimiento de un pasivo. (...)

6.1.4. Ingresos

Los ingresos son los incrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios a este patrimonio. (...)

6.1.5. Gastos

Los gastos son los decrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con las distribuciones realizadas a los propietarios de este patrimonio. (...)" (Subrayado fuera de texto)

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 (...)

3. CUENTAS POR PAGAR

3.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la empresa con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

3.2. Clasificación

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

3.3. Medición inicial

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

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 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:

“2481-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones originadas en la administración de la seguridad social en salud, con el fin de garantizar la prestación de los servicios del Plan de Beneficios en Salud (PBS), los planes de atención complementaria y los pagos que, como reconocimiento económico, deben efectuar a los afiliados y beneficiarios del Sistema. Esta cuenta es de uso exclusivo de las Empresas Promotoras de Salud (EPS) y Entidades Obligadas a Compensar (EOC). (...)

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. (...)

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. Así mismo, representa el valor de los ingresos originados por el reconocimiento del valor del dinero en el tiempo de los activos que respaldan beneficios posempleo.

La subcuenta Rendimientos de cuentas por cobrar al costo se afectará por los intereses originados en dichas cuentas siempre que estos no deriven de la mora en el pago de la obligación. (...)

5613-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD

DESCRIPCIÓN

Representa el valor causado por las Empresas Promotoras de Salud-(EPS) y las Entidades Obligadas a Compensar (EOC) que se origina en la administración de la seguridad social en salud. (...)

9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las operaciones por conceptos no contemplados en las cuentas relacionadas anteriormente. (...)

9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB)

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de la contrapartida de las cuentas clasificadas en el Grupo 93-Acreedoras de control. (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, y en cumplimiento del principio de devengo, las Entidades Promotoras de Salud deben causar las obligaciones por servicios de salud cuando estas surjan, para ello debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 5613-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, y acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 2481-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD.

Como parte de este proceso de cobro se pueden presentar glosas en la facturación entregada a las EPS, estas glosas pueden o no ser aceptadas por las IPS, dependiendo si es posible corregirlas o justificarlas, y así obtener el pago del valor glosado. Por esta razón, el tratamiento contable de las glosas dependerá del tipo de glosa que se presente, como se señala a continuación:

1. Glosa pertinente subsanada, corresponde a la glosa que una vez justificada no es aceptada por la IPS y por lo tanto se deberá efectuar el pago por parte de la EPS, en este caso se mantendrá el valor reconocido como cuenta por pagar en los estados financieros.
2. Glosa pertinente no subsanada, es aquella glosa que una vez estudiada no es posible corregir o justificar por parte de la IPS, parcial o totalmente, razón por la cual el valor glosado no será cancelado por parte de la EPS, ante esta situación la EPS deberá realizar el siguiente reconocimiento:

Si la glosa no subsanada se presenta dentro del periodo contable en que se causó el gasto por la adquisición del servicio, la EPS debe reversar el gasto reconocido, debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 2481-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD y acreditando la subcuenta correspondiente de la cuenta 5613-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD.

Si se presenta la glosa en un periodo posterior de aquel en el cual se reconoció el gasto del servicio, entonces la EPS reconocerá un ingreso por el valor no subsanado, debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 2481-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, y acreditando la subcuenta 480220-Ganancia por baja en cuentas de cuentas por pagar, de la cuenta 4802-FINANCIEROS, esta situación deberá ser revelada como parte de las notas a los estados financieros de la EPS.

Ahora bien, si la glosa fue aceptada por la IPS en un período anterior pero la EPS no efectuó el registro pertinente, aún teniendo la información para hacerlo, este hecho será tratado como un error, para lo cual se aplicará el numeral 5.3 de la Norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, la cual indica que el error será corregido en el periodo en que sea descubierto, para ello la EPS debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 2481-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, y acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, en caso de que el error sea material, para efectos de presentación, la EPS reexpresará de manera retroactiva la información comparativa que fue afectada por el error.

3. Glosa no pertinente, es aquella que no se encuentra adecuadamente justificada al presentar el cobro por parte de la IPS, razón por la cual no procede el pago del valor correspondiente por parte de la EPS. En este caso la EPS dejará de reconocer la cuenta por pagar asociada en el momento en que surge la glosa, teniendo en cuenta el tratamiento contable indicado para las glosas pertinentes no subsanadas.

El registro 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, con contrapartida la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), procede cuando no haya lugar a afectar la situación financiera o los resultados y durante el tiempo en que finalmente se dirima la controversia.

Por otra parte, en cumplimiento del Procedimiento de control interno contable, deben adelantarse los cruces de información con los diferentes acreedores.

CONCEPTO No. 20192300029741 DEL 23-07-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público.
	TEMAS	Cuentas por pagar Patrimonio de las empresas
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de una cuenta por pagar dejada de reconocer en el año 2017.

Doctora
 JOHANA MARCELA CORTES RONCANCIO
 Sugerente Administrativa y Financiera
 E.S.P. Empresa de Acueducto, Alcantarillado y Aseo-Funza
 Funza-Cundinamarca

ANTECEDENTES

En atención a su solicitud radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20195500025552, del 12 de julio de 2019, donde consulta a la CGN, lo siguiente:

Existe una factura correspondiente a la ejecución del contrato 2017 la cual su valor no fue incluido en las cuentas por pagar reportadas a la Contraloría de Cundinamarca en esa vigencia, la factura No. 9410008202 del 05 de enero de 2018 no fue incluida ya que el plazo del contrato figura de fecha 26 de diciembre de 2017 y esta factura llego finalizando enero de 2018. La consulta sobre el tema es que a la fecha no se ha realizado el pago porque no se cuenta con este dinero como cuenta por pagar en el presupuesto, por ende, se realizó una resolución reconociendo el valor que se adeuda, pero la pregunta es si puedo afectar el rubro que inicialmente teníamos para ese pago o si debo crear otro rubro como pasivos exigibles teniendo en cuenta que no se reportó esta como cuenta por pagar.

Mediante correo electrónico del 18 de julio de 2019, la doctora Johana Marcela Cortes Roncancio Subgerente Administrativa y Financiera, informo que la factura 9410008202 del 05 de enero de 2018 no se encuentra causada en la contabilidad de la empresa.

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

CONSIDERACIONES

El objeto de la orden de prestación de servicios No. 2017000028 de 2017 es el siguiente:

OBJETO: Servicios de salud empresarial para servidores públicos de la E.S.P. Empresa de Acueducto, Alcantarillado y Aseo de Funza.

Duración: Hasta el 26 de diciembre de 2017

El Marco conceptual anexo a la Resolución 414 de 2014 contempla los principios de devengo y período contable, en la siguiente 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. El reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.

Periodo Contable: corresponde al tiempo máximo en que la 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.

En caso de conflicto entre los anteriores principios contables, prevalecerá el principio que mejor conduzca a la representación fiel de la situación financiera y el rendimiento financiero de la empresa.

El numeral 6.1.2-Pasivos del Marco conceptual contenido en el Marco normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, establece:

6.1.2 Pasivos

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

Al evaluar si existe o no una obligación presente, la empresa debe tener en cuenta, con base en la información disponible al cierre de periodo, la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar a reconocimiento de pasivo.

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 proceder de sucesos futuros; así, las rebajas y descuentos futuros por las compras que realizan los clientes y los servicios que se obliga a prestar en programas de fidelización de clientes pueden reconocerse como pasivos.

Las obligaciones pueden ser exigibles legalmente como consecuencia de la ejecución de un contrato o de un mandato contenido en una norma legal; sin embargo, las obligaciones también pueden aparecer por la actividad normal de la empresa, por costumbre o por la intención de mantener buenas relaciones comerciales o de actuar equitativamente. Por ejemplo, si la empresa decide, como medida política, atender a la rectificación de defectos en sus productos (incluso cuando estos aparezcan después del periodo normal de garantía) los valores que se espere desembolsar por los bienes ya vendidos son también pasivos para la empresa.

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

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.

El numeral 3. Cuentas por pagar correspondiente a la norma de estas, contenida en el Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del pública, establece:

3. CUENTAS POR PAGAR

3.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la empresa con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro,

la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

3.2. Clasificación

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

3.3. Medición inicial

3. Las cuentas por pagar clasificadas al costo se medirán por el valor de la transacción. Por su parte, las cuentas por pagar clasificadas al costo amortizado se medirán de la siguiente manera: a) cuando se hayan pactado precios diferenciados para ventas con plazos de pago superiores a los normales, se empleará el precio establecido por el proveedor para ventas con plazos superiores a los normales, se empleará el valor presente de los flujos futuros descontados a la tasa de referencia del mercado para transacciones similares durante el periodo que exceda al plazo normal para el negocio y el sector.

3.4. Medición posterior

4. Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por pagar clasificadas al costo se mantendrán por el valor de la transacción. Por su parte, las cuentas por pagar clasificadas al costo amortizado se medirán al costo amortizado, el cual corresponde al valor inicialmente reconocido más el costo efectivo menos los pagos realizados. El costo efectivo se calculará multiplicando el valor en libros de la cuenta por pagar, por la tasa de interés efectiva, durante el tiempo que exceda el plazo normal de pago. La tasa de interés efectiva es aquella que hace equivalentes los flujos convenidos con el valor inicialmente reconocido.

5. La amortización del componente de financiación se reconocerá como un mayor valor de la cuenta por pagar y como un gasto en el resultado del periodo. No obstante, los costos de financiación se reconocerán como un mayor valor del activo financiado cuando los recursos obtenidos se destinen a financiar un activo apto, de conformidad con la Norma de Costos de Financiación.

Por otra parte, el numeral 5.3-Corrección de errores de periodos anteriores de la norma POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE

ERRORES, contenida en el Marco normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, 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 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.

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.

Además, las descripciones y dinámicas de las cuentas 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES Y 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES del Catálogo General de Cuentas Para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público incorporado por la Resolución No.139 de 2015 y sus modificaciones, señalan:

CUENTA 2401

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.

CUENTA 3225

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.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Si durante el período 2017 el proveedor cumplió con sus obligaciones contractuales, en cumplimiento de los principios de devengo y período contable, la E.S.P. Empresa de

Acueducto, Alcantarillado y Aseo de Funza debió efectuar el reconocimiento contable de las cuentas por pagar, independientemente de la situación presupuestal y de la disponibilidad de recursos líquidos para su pago.

Al no haber efectuado el reconocimiento dentro del período contable respectivo, se debe aplicar lo establecido en los numerales 6.1.2-Pasivos del Marco conceptual, 3 de la norma cuentas por pagar y 5.3-Corrección de errores de periodos anteriores de la norma Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores contenidos en el 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 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

Ahora bien, para efectos de presentación, en caso de los errores materiales de periodos contables anteriores, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. En caso contrario, los efectos son prospectivos y deberán hacerse revelaciones en las notas a los estados financieros.

Por otro lado, se informa a la E.S.P. Empresa de Acueducto, Alcantarillado y Aseo de Funza que lo referente a la parte presupuestal de esta consulta se trasladó a la Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Los asuntos de procedimiento sobre a la Contraloría de Cundinamarca debe resolverse antes ese mismo organismo de control fiscal.

CONCEPTO No. 20192000036721 DEL 23-08-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público.
	TEMAS	Créditos judiciales Ingresos financieros
	SUBTEMAS	Baja en cuentas de créditos judiciales

Doctor
LUIS CARLOS JIMENEZ SALCEDO
Contador Público
ESE Hospital Local Zona Bananera

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2019550002902-2 del 16 de agosto de 2019, mediante la cual consulta el procedimiento contable a aplicar para cancelar un pasivo que corresponde al saldo de una demanda instaurada en contra de la entidad, en donde el demandante aceptó un menor valor.

CONSIDERACIONES

El Anexo de la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, por la cual se incorpora al RCP el marco normativo aplicable para algunas empresas sujetas a su ámbito, contiene las Normas para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de los hechos económicos, de las cuales la Norma de Cuentas por Pagar, señala:

"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.”

Por su parte, el CGC adoptado mediante la Resolución 139 de 2015 y sus modificaciones, describe la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES como, “Representa el valor de las obligaciones por concepto de fallos en contra de la empresa, debidamente ejecutoriados, así como los mandamientos ejecutivos, conciliaciones administrativas y otras órdenes judiciales falladas a favor de terceros y originadas en litigios de carácter civil, laboral o administrativo.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los pagos que se efectúen a favor del demandante o beneficiario.
- 2- El menor valor originado en los ajustes producto de las revisiones de las providencias que hayan sido objeto de pago.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor determinado en los fallos, laudos o conciliaciones debidamente ejecutoriadas.
- 2- El mayor valor originado en los ajustes producto de las revisiones a las providencias que hayan sido objeto de pago.
- 3- El valor reclasificado desde las provisiones por concepto de fallos, laudos o conciliaciones debidamente ejecutoriadas.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas nos permitimos señalar:

De acuerdo con la normativa aplicable a las empresas que no Cotizan en el mercado de valores y que no Captan ni Administran ahorro del público, la Norma de Cuentas por pagar dispone que se dejará de reconocer una cuenta por pagar cuando se extingan las obligaciones que la originaron, por el pago, o cuando el acreedor renuncie ella; señala además, que la diferencia entre el valor en libros y la contraprestación pagada se reconocerá como un ingreso en el resultado del período.

Como quiera que la cuenta por pagar por concepto de procesos judiciales, con el fallo debe reconocerse en la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES por reclasificación desde la provisión registrada con anterioridad, la baja en cuentas del saldo que no será cancelado, se registrará mediante un débito en la subcuenta 246002-Sentencias de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES con crédito a la subcuenta 480220-Ganancia por baja en cuentas de cuentas por pagar de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

CONCEPTO No. 20192000039941 DEL 02-09-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público.
	TEMAS	Cuentas por pagar Beneficios a los empleados
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de pasivos cuyo pago no ha sido reclamado por los acreedores

Doctora
ELIZABETH BEDOYA VELASCO
Contadora
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 (CGN) con N° 2019550002664-2, el día 25 de julio de 2019, en la cual consulta lo siguiente:

“Se solicita su amable colaboración y orientación respecto del tratamiento que nuestra entidad HOSPITAL UNIVERSITARIO SAN JOSÉ DE POPAYÁN E.S.E., le puede dar a saldos de pasivos incluidos en el Acuerdo de Reestructuración suscrito conforme a lo establecido en la Ley 550 de 1999.

Actualmente se tienen los siguientes saldos

Cuenta Nombre	Saldo Factura
SUELDOS LEY 550/99	7.247.362
PERSONAL SUPERNUMERARIO LEY 550/99	6.279.871
BECAS INTERNOS Y RESIDENTES LEY 550/99	120.103.061
CONTRATISTAS LEY 550/99	43.290.117
PENSIONES DE JUBILACIÓN PATRONALES LEY 550/99	11.328.933
CHEQUES NO COBRADOS O POR RECLAMAR LEY 550/99	409.835.222
	598.084.512

Es de resaltar que dentro del Acuerdo suscrito con los acreedores en marzo de 2005, se estableció como plazo del mismo 3 años de gracias (sic) y ocho pagos por cuotas anuales, plazo que terminó en la vigencia 2016, sin embargo aún persisten los anteriores saldos por cuando los acreedores no se presentaron a recibir su pago. Por parte de nuestra institución

se realizó la publicación en diario de amplia circulación instando a los acreedores a acercarse a reclamar los recursos.

Por lo anterior, se solicita expedir concepto respecto de si es procedente realizar el traslado de estos saldos a cuentas de orden hasta tanto por parte de la Superintendencia Nacional de Salud, a quien ya se solicitó indicaciones a seguir se pronuncie al respecto, o en su defecto el órgano de Control pertinente que se nos indique.

Igualmente, se informa que también se envió oficio a la Superintendencia de Sociedades solicitando indicaciones sobre las mencionadas acreencias, quien manifestaron no tener competencia en el asunto y que se remitía a la Supersalud.”

Al respecto me permito atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El numeral 6.1.2 del Marco Conceptual para la Preparación y Preparación de la Información Financiera de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, establece:

“6.1.2 Pasivos

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

Al evaluar si existe o no una obligación presente, la empresa debe tener en cuenta, con base en la información disponible al cierre 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.

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 proceder de sucesos futuros; así, las rebajas y descuentos futuros por las compras que realizan los clientes y los servicios que se obliga a prestar en programas de fidelización de clientes pueden reconocerse como pasivos.

Las obligaciones pueden ser exigibles legalmente como consecuencia de la ejecución de un contrato o de un mandato contenido en una norma legal; sin embargo, las obligaciones también pueden aparecer por la actividad normal de la empresa, por costumbre o por la intención de mantener buenas relaciones comerciales o de actuar equitativamente. Por ejemplo, si la empresa decide, como medida política, atender a la rectificación de defectos en sus productos (incluso cuando estos aparezcan después del periodo normal de garantía) los valores que se espere desembolsas por los bienes ya vendidos son también pasivos de la empresa.

(...)

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.”

Los numerales 3 y 5 del capítulo II Pasivos 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, establecen:

“3. CUENTAS POR PAGAR

3.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la empresa con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

3.2. Clasificación

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

(...)

3.5. 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.

(...)

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.

2. Las retribuciones suministradas a los empleados podrán originarse por lo siguiente:

a) acuerdos formales, legalmente exigibles, celebrados entre la empresa y sus empleados;

b) requerimientos legales en virtud de los cuales la empresa se obliga a efectuar aportes o asumir obligaciones; o

c) obligaciones implícitas asumidas por la empresa, producto de políticas empresariales de dominio público, patrones de comportamiento o declaraciones específicas a través de las cuales, se haya dado a conocer a terceros, acuerdos formales que, aunque no son exigibles legalmente, crean una expectativa válida de que la empresa está dispuesta a asumir ciertas responsabilidades frente a terceros.

3. Se presume que no se ha creado una expectativa válida ante terceros, si el acuerdo no ha sido comunicado a los afectados de forma suficientemente específica y explícita, si se espera que transcurra un largo periodo antes de que la empresa cumpla con los

compromisos asumidos o si el cumplimiento de estos se realiza durante un tiempo significativamente extenso.

4. Los beneficios a los empleados se clasificarán en a) beneficios a los empleados a corto plazo, b) beneficios a los empleados a largo plazo, c) beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual y d) beneficios posempleo.

5.1. Beneficios a los empleados a corto plazo

5.1.1. Reconocimiento

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.

7. En caso de que la empresa efectúe pagos por beneficios a corto plazo que estén condicionados al cumplimiento de determinados requisitos por parte del empleado y este no los haya cumplido parcial o totalmente, la empresa reconocerá un activo por dichos beneficios.

(...)

5.2. 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.

12. Entre los beneficios a los empleados a largo plazo se incluyen los siguientes:

- a) premios o bonificaciones por antigüedad u otros beneficios por largo tiempo de servicio;
- b) beneficios por invalidez permanente a cargo de la empresa; y
- c) beneficios a recibir a partir de los 12 meses siguientes al cierre del periodo en el que se hayan ganado.

13. Los beneficios a los empleados a largo plazo se reconocerán como un gasto o costo y como un pasivo cuando la empresa consuma el beneficio económico procedente del servicio prestado por el empleado a cambio de los beneficios otorgados.

14. En caso de que la empresa efectúe pagos por beneficios a largo plazo que estén condicionados al cumplimiento de determinados requisitos por parte del empleado y este no los haya cumplido parcial o totalmente, la empresa reconocerá un activo por los beneficios pagados por anticipado.

15. Si al final del periodo contable existen activos con los cuales se liquidarán directamente las obligaciones, estos se reconocerán de manera independiente.

(...)

5.3. Beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual

5.3.1. Reconocimiento

23. Se reconocerán como beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual, aquellos a los cuales la empresa está comprometida por ley, por contrato u otro tipo de acuerdo, o por una obligación implícita basada en prácticas habituales de la empresa, cuando se dan por terminados los contratos laborales anticipadamente o cuando el empleado acepta una oferta de beneficios en compensación por la terminación del vínculo laboral o contractual. Estas obligaciones se sustentarán en la existencia de un plan formal para efectuar la terminación anticipada del vínculo laboral y en la imposibilidad de retirar la oferta.

24. Los beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual se reconocerán como un pasivo y un gasto en el resultado del periodo.

(...)

5.4. Beneficios posempleo

5.4.1. Reconocimiento

27. Se reconocerán como beneficios posempleo, los beneficios distintos de aquellos por terminación del vínculo laboral o contractual que se paguen después de completar el periodo de empleo en la empresa.

28. Entre los beneficios posempleo se incluirán:

- a) las pensiones a cargo de la empresa relacionadas con sus empleados, así como aquellas que, por disposiciones legales, hayan sido asumidas por la empresa; y
- b) otros beneficios posteriores al empleo como los seguros de vida y los beneficios de asistencia médica o de cobertura educativa.

29. Si la empresa debe reconocer y asumir el pago de los beneficios posempleo, reconocerá un gasto o costo y un pasivo cuando la empresa consuma el beneficio económico procedente del servicio prestado por el empleado a cambio de los beneficios otorgados afectando el resultado del periodo.

30. Si al final del periodo contable existen activos con los cuales se liquidarán directamente las obligaciones, estos se reconocerán de manera independiente.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se reconocen como pasivos las obligaciones presentes producto de sucesos pasados, para cuya cancelación la empresa espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.

Los pasivos se dejarán de reconocer en la contabilidad cuando la empresa no espere desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos, lo cual puede suceder, entre otras circunstancias, cuando se extingan las obligaciones que las originaron, sea porque se paguen, expiren, el acreedor renuncie a ellas o se transfieran a un tercero.

En este sentido, siempre que se reconozca un pasivo y la empresa espere desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos, por cuanto no ha acaecido ningún hecho jurídico que implique la extinción de la obligación de pago a cargo de la empresa, dichos valores se tendrán que mantener reconocidos en la contabilidad. En caso contrario, esto es, si ocurre un hecho jurídico que implique la extinción de la obligación de pago a cargo de la

empresa, habrá lugar a que se realice la baja en cuentas de las partidas que representan dichas obligaciones, mediante un débito en las subcuentas y cuentas respectivas al grupo 2-PASIVOS, y un crédito a la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Así pues, siempre que los pasivos a cargo de empresa cumplan con los requisitos para su reconocimiento, se deberán mantener reconocidos y no habrá lugar a reclasificarlos a cuentas de orden ni tampoco a realizar la baja en cuentas.

CONCEPTO No. 20192000047361 DEL 11-09-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público.
	TEMAS	Cuentas por pagar Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Obligatoriedad de realizar reconocimiento contable de obligaciones

Doctora
NORMA CARELY PÉREZ RIAÑO
Líder de Grupo Administrativo, Contable y Financiero
Caribabare E.S.P.
Arauca, Arauca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550002839-2, el día 12 de agosto de 2019, en la cual manifiesta que la empresa de servicios públicos de Cravo Norte Jaguey S.A. E.S.P. tiene una obligación con la empresa de servicios públicos Enelar E.S.P. por un valor aproximado de \$503.148.880, la cual no tiene registrada en sus estados financieros. Por lo cual Caribabare E.S.P. como socia mayoritaria de Jaguey S.A. E.S.P., solicita concepto respecto la contabilización de dicha deuda.

Al respecto me permito atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Los numerales 4 y 5 del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera de las Empresas que no Cotizan en Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público anexo a la Resolución 414 de 2014, estipulan:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

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

(...)

4.1. Características fundamentales

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

4.1.1. Relevancia

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

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

(...)

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 o por 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 marco-reglas se conocen como principios de contabilidad.

(...)

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

El numeral 3 del capítulo II de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, establece:

“3. CUENTAS POR PAGAR

3.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la empresa con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

3.2. Clasificación

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

3.3. Medición inicial

3. Las cuentas por pagar clasificadas al costo se medirán por el valor de la transacción. Por su parte, las cuentas por pagar clasificadas al costo amortizado se medirán de la siguiente manera:

a) cuando se hayan pactado precios diferenciados para ventas con plazos de pago superiores a los normales, se empleará el precio establecido por el proveedor para ventas con plazos normales de pago o b) cuando no se hayan pactado precios diferenciados para ventas con plazos de pago superiores a los normales, se empleará el valor presente de los flujos futuros descontados a la tasa de referencia del mercado para transacciones similares durante el periodo que exceda al plazo normal para el negocio y el sector.

3.4. Medición posterior

4. Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por pagar clasificadas al costo se mantendrán por el valor de la transacción. Por su parte, las cuentas por pagar clasificadas al costo amortizado se medirán al costo amortizado, el cual corresponde al valor inicialmente reconocido más el costo efectivo menos los pagos realizados. El costo efectivo se calculará multiplicando el valor en libros de la cuenta por pagar, por la tasa de interés efectiva, durante el tiempo que exceda el plazo normal de pago. La tasa de interés efectiva es aquella que hace equivalentes los flujos convenidos con el valor inicialmente reconocido.

5. La amortización del componente de financiación se reconocerá como un mayor valor de la cuenta por pagar y como un gasto en el resultado del periodo. No obstante, los costos de financiación se reconocerán como un mayor valor del activo financiado cuando los recursos obtenidos se destinen a financiar un activo apto, de conformidad con la Norma de Costos de Financiación.” (Subrayado fuera de texto).

El numeral 5.3. del capítulo VI *ibídem*, establece lo siguiente respecto a la corrección de errores:

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

(...)

5.3. Corrección de errores de periodos anteriores

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

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

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

22. La empresa corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

23. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

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

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

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

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

- a) la naturaleza del error de periodos anteriores;
- b) el valor del ajuste para cada periodo anterior presentado, si es posible;
- c) el valor del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información; y

d) una justificación de las razones por las cuales no se realizó una reexpresión retroactiva por efecto de la corrección del error.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se deben reconocer 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. Respecto al momento de reconocer dichos pasivos, el principio de devengo estipula que se efectúa cuando surgen las obligaciones, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos.

A su vez, la característica fundamental de representación fiel establece que la información financiera debe ser completa, neutral y estar libre de error, lo cual conlleva a que no debe haber sesgo en la selección o presentación de la información, no debe estar ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada, y no debe haber errores u omisiones en la descripción de los hechos económicos.

En este sentido, en caso de que haya surgido en un período contable pasado una obligación en cabeza de la empresa Jaguey S.A. E.S.P. con la empresa de servicios públicos Enelar E.S.P, se debe realizar su reconocimiento contable. La omisión de dicha información por parte de Jaguey S.A. E.S.P corresponde a un error, por lo cual la empresa se deberá remitir a lo estipulado en el numeral 5.3. Corrección de errores de periodos anteriores de la Norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores, contenida en el anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, a efecto de que su información financiera cumpla con las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública.

Ver otros conceptos relacionado con esta clasificación

Concepto N° 20192000002301 del 30-01-2019
 20192000023301 del 04-06-2019
 20192000026501 del 19-06-2019
 20192000031161 del 01-08-2019
 20192000063481 del 15-11-2019
 20192000074961 del 10-12-2019

2.16 BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS**CONCEPTO N° 20192000006281 DEL 26-02-2019**

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público.
	TEMAS	Beneficios a los empleados a largo plazo.
	SUBTEMAS	Clasificación de las cesantías retroactivas como beneficios a los empleados a largo plazo.

Doctor

JOSÉ LEONCIO ÁLVAREZ LÓPEZ

Asesor Administrativo y Financiero

ESE Hospital Santa Mónica de Dosquebradas

Dosquebradas-Risaralda

ANTECEDENTES

Me refiero al Derecho de Petición radicado en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2019550000626-2 del 19 de Febrero de 2019, mediante el cual manifiesta que la ESE Hospital Santa Mónica de Dosquebradas, ha establecido dentro de su manual de políticas las “Cesantías Retroactivas”, como beneficios a empleados de corto plazo, teniendo en cuenta que estos recursos que apalancan estos fondos, están disponibles para los retiros que se pueden realizar por los empleados amparados con este beneficio, de acuerdo con lo establecido en las normas legales vigentes, dada esta característica de “ Disponibilidad de los recursos”, no es dable que para su desembolso por retiros parciales se deba esperar a la siguiente vigencia, por la convertibilidad de los mismos en el momento en que se realiza la solicitud de retiro para vivienda o educación, la ESE ha establecido en su política de “Beneficios a empleados a corto Plazo”, todas las transacciones que tienen que ver con las cesantías retroactivas.

Por lo que solicita que “la Contaduría General de la Nación en su calidad de máxima autoridad contable del estado, profiera concepto técnico sobre este importante tema, no obstante que las entidades son autónomas en la definición de su manual de políticas, si es importante conocer de primera mano el concepto de la CGN por cuanto pueden existir diferencia de criterios en cuanto a la clasificación de los “beneficios a empleados” sea en el corto o largo plazo, en lo referente a las cesantías del régimen retroactivo.”

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los hechos económicos, contenidas en el Anexo de la Resolución 414 y sus modificaciones, en relación con los Beneficios a los Empleados señala:

“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.

(...)

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.

12. Entre los beneficios a los empleados a largo plazo se incluyen los siguientes: a) premios o bonificaciones por antigüedad u otros beneficios por largo tiempo de servicio; b) beneficios por invalidez permanente a cargo de la empresa; y c) beneficios a recibir a partir de los 12 meses siguientes al cierre del periodo en el que se hayan ganado.”

Por su parte, la Norma para la Presentación de Estados Financieros y Revelaciones señala en el numeral 1.3.2.2.2 Pasivos corrientes y no corrientes:

“17. La empresa clasificará un pasivo como corriente cuando a) espere liquidar el pasivo en el ciclo normal de su operación; b) liquide el pasivo dentro de los 12 meses siguientes a la fecha de los estados financieros; o c) no tenga un derecho incondicional de aplazar la

cancelación del pasivo durante, al menos, los 12 meses siguientes a la fecha de los estados financieros.

18. La empresa clasificará todos los demás pasivos como no corrientes.”

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 mediante la Resolución 139 de 2015 describe la cuenta 2512-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO, como: “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.”

Cabe igualmente mencionar lo dispuesto en el Anexo de la Resolución 193 de 2016, sobre Evaluación del Control Interno Contable, que señala:

“3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

La entidad debe contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública. Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

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

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar:

Se reconocerán como Beneficios a los empleados a corto plazo los correspondientes a las obligaciones con los empleados que hayan prestado su servicio durante el período contable y deban cancelarse en los 12 meses siguientes al cierre del período contable en curso.

Los Beneficios a los empleados a largo plazo comprenden las obligaciones que no deban cancelarse dentro de los 12 meses siguientes al cierre del período contable en el cual los empleados hayan prestado sus servicios.

Igualmente, la Norma de Presentación de estados financieros se refiere a la clasificación del pasivo en corriente y no corriente, señalando sobre el particular que serán pasivos corrientes los que a) espere liquidar en el ciclo normal de su operación; b) liquide dentro de los 12 meses siguientes a la fecha de los estados financieros; o c) se tiene la obligación de cancelar el pasivo durante, al menos, los 12 meses siguientes a la fecha de los estados financieros. Los demás pasivos, se clasificarán como No corrientes.

Ahora, si bien la entidad puede establecer, según la naturaleza y actividad, las políticas contables, es necesario atender a las contenidas en el marco normativo que aplica a la entidad, que para el caso de las cesantías retroactivas son obligaciones cuya medición posterior corresponde al resultado de la revisión anual con el último salario devengado conforme a la legislación laboral, pasivo que se mantendrá hasta cuando el empleado se desvincule de la institución y por el cual debe constituirse un Plan de activos como respaldo para la cancelación y en donde los recursos se encuentran a nombre del empleador hasta la liquidación definitiva y pago de las cesantías.

Según lo indicado y al no darse las condiciones para clasificarlas como activo corriente, las cesantías con retroactividad corresponde clasificarlas como Beneficios a los empleados a largo plazo en la subcuenta 251204-Cesantías retroactivas de la cuenta 2512-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO.

CONCEPTO N° 20192000006541 DEL 28-02-2019
--

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Beneficios a los empleados.
	SUBTEMAS	Reserva de contingencias actuariales.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público.
	TEMAS	Beneficios a los empleados.
	SUBTEMAS	Reserva de contingencias actuariales.

3	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Beneficios a los empleados.
	SUBTEMAS	Reserva de contingencias actuariales.

4	MARCO NORMATIVO	Entidades en Liquidación.
	TEMAS	Beneficios a los empleados.
	SUBTEMAS	Reserva de contingencias actuariales.

Señor
 GUSTAVO SÁNCHEZ PUERTA
 Presidente
 Asociación Antioqueña de Actuarios
 Medellín, Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con N° 2019550000167-2, el día 22 de enero de 2019, mediante la cual solicita claridad frente a la determinación de las reservas de contingencia, para Unidades Administrativas Especiales, Empresas de Servicios Público, Empresas Industriales y Comerciales del Estado, Sociedades de Economía Mixta y Entidades descentralizadas del nivel territorial en liquidación, establecidas en el artículo 3° del Decreto 055 de 2009, el cual establece que el valor del pasivo pensional corresponde a la suma de los cálculos actuariales de las entidades territoriales registradas en el Fonpet a la fecha en que se verifique el cubrimiento del pasivo pensional, adicionados en una provisión del cinco por ciento (5%) para gastos de

administración y un veinte por ciento (20%) para desviaciones del cálculo actuarial y contingencias.

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

CONSIDERACIONES

El artículo 3° del Decreto 055 de 2009 por medio del cual se expiden disposiciones en relación con el Fondo de Pensiones de las Entidades Territoriales, Fonpet, establece:

“Artículo 3°. Cubrimiento del pasivo pensional. Para los efectos del presente decreto se entenderá que una entidad tiene cubierto su pasivo pensional cuando (i) la suma de las reservas constituidas en el Fonpet y las reservas líquidas constituidas en el Fondo Territorial de Pensiones y los demás patrimonios autónomos de la entidad territorial que tengan por finalidad el pago de pasivos pensionales, sean equivalentes al valor del pasivo pensional, en los términos del inciso 4° del presente artículo, y (ii) cuando sus entidades descentralizadas hayan cubierto su pasivo pensional en los términos del inciso 5° del presente artículo.

Las reservas constituidas en el Fonpet para cada entidad territorial se obtendrán de la cuenta en Fonpet de la entidad, de acuerdo con el Sistema de Información del Fonpet previsto en el Decreto 4105 de 2004.

Las reservas líquidas constituidas en el Fondo Territorial de Pensiones y en los patrimonios autónomos serán certificadas por los administradores del Fondo Territorial de Pensiones o del patrimonio autónomo respectivo. Las reservas líquidas deberán corresponder a inversiones admisibles de los Fondos de Pensiones Obligatorias y serán certificadas a precios de mercado.

El valor del pasivo pensional será igual a la suma de los cálculos actuariales de las entidades territoriales registradas en el Fonpet, adicionados en una provisión del cinco por ciento (5%) para gastos de administración y un veinte por ciento (20%) para desviaciones del cálculo actuarial y contingencias.

En relación con las entidades descentralizadas de las entidades territoriales, se entenderá que estas tienen cubierto el pasivo pensional cuando hayan adoptado un mecanismo de normalización de pasivos pensionales, de conformidad con las reglas contenidas en el artículo 39 de la Ley 1151 de 2007 y las demás normas legales y reglamentarias previstas en dicha disposición. La entidad territorial deberá acreditar la normalización del pasivo pensional de sus entidades descentralizadas.

Para el retiro de los recursos de la cuenta en Fonpet de la entidad territorial, que excedan los montos señalados en el presente artículo, se aplicará el procedimiento previsto en el Decreto 4105 de 2004, así como la destinación señalada para los mismos en dicho decreto.”

Mediante la Resolución N° 354 de 2007, modificada por la Resolución N° 156 de 2018, se adoptó el Régimen de Contabilidad Pública, se estableció su conformación y se definió su ámbito de aplicación, atendiendo a los siguientes Marcos de Regulación:

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

La NIC 19. Beneficios a los Empleados contenida en el Anexo Técnico Compilatorio N° 1 del Decreto 2420 de 2015, incorporado en el Marco Conceptual para la Información Financiera y en las Normas de Información Financiera, del Marco Normativa para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público mediante la Resolución 049 de 2019, frente a la medición de los planes de beneficios definidos de los beneficios post- empleo se establece:

“Beneficios post-empleo: planes de beneficios definidos

55. La contabilización de los planes de beneficios definidos es compleja, puesto que se requieren suposiciones actuariales para medir la obligación contraída y el gasto, y existe la posibilidad de obtener ganancias o pérdidas actuariales. Más aún, las obligaciones se miden sobre una base descontada porque pueden liquidarse muchos años después de que los empleados presten los servicios relacionados.

Reconocimiento y medición

56. Los planes de beneficios definidos pueden no estar financiados a través de un fondo, o por el contrario pueden estar financiados, total o parcialmente, mediante aportaciones realizadas por la entidad, y algunas veces por los empleados, a otra entidad, o a un fondo, que está separada legalmente de la entidad que informa, y es la encargada de pagar los beneficios a los empleados. El pago de los beneficios financiados a través de un fondo, cuando se convierten en exigibles, depende no sólo de la situación financiera y el rendimiento de las inversiones del fondo, sino también de la capacidad y la voluntad de la entidad para cubrir cualquier insuficiencia de los activos del fondo. Por tanto, la entidad es, en esencia, el tomador de los riesgos actuariales y de inversión asociados con el plan. En consecuencia, el gasto que se reconocerá en un plan de los beneficios definidos no es necesariamente el importe de la aportación al plan en el periodo.

57. La contabilización, por parte de la entidad, de los planes de beneficios definidos supone los siguientes pasos:

(a) determinar el déficit o superávit. Esto implica:

(i) Utilizar técnicas actuariales, el método de la unidad de crédito proyectada para hacer una estimación fiable del costo final para la entidad del beneficio que los empleados tienen acumulado (devengado) a cambio de sus servicios en los periodos presente y anteriores (véanse los párrafos 67 a 69). Esto requiere que una entidad determine la cuantía de los beneficios que resultan atribuibles al periodo presente ya los anteriores (véanse los párrafos 70 a 74), y que realice las estimaciones (suposiciones actuariales) respecto a las variables demográficas (tales como rotación de los empleados y mortalidad) y financieras (tales como incrementos futuros en los salarios y en los costos de asistencia médica) que influyen en el costo de los beneficios (véanse los párrafos 75 a 98).

(ii) Descontar ese beneficio para determinar el valor presente de la obligación por beneficios definidos y el costo de los servicios presentes (véanse los párrafos 67 a 69 y 83 a 86).

(iii) Deducir el valor razonable de los activos del plan (véanse los párrafos 113 a 115) del valor presente de la obligación por beneficios definidos.

(b) Determinar el importe del pasivo (activo) por beneficios definidos neto como el importe del déficit o superávit en (a), ajustado por los efectos de limitar un activo por beneficios definidos neto a un techo del activo (véase el párrafo 64).

(c) Determinar los importes a reconocer en el resultado del periodo:

(i) el costo del servicio presente (véanse los párrafos 70 a 74);

(ii) cualquier costo por servicios pasados y la ganancia o pérdida en el momento de la liquidación (véanse los párrafos 99 a 112).

(iii) el interés neto sobre el pasivo (activo) por beneficios definidos neto (véanse los párrafos 123 a 126);

(d) Determinar las nuevas mediciones del pasivo (activo) por beneficios definidos neto a reconocer en otro resultado integral, que comprende:

(i) las ganancias y pérdidas actuariales (véanse los párrafos 128 y 129);

(ii) el rendimiento de los activos del plan, excluyendo los importes incluidos en el interés neto sobre el pasivo (activo) por beneficios definidos neto (véase el párrafo 130); y

(iii) los cambios en el efecto del techo del activo (véase el párrafo 64), excluyendo los importes incluidos en el interés neto sobre el pasivo (activo) por beneficios definidos neto.

Si una entidad mantiene más de un plan de beneficios definidos, aplicará estos procedimientos a cada uno de los planes significativos por separado.

58. Una entidad determinará el pasivo (activo) por beneficios definidos neto con una regularidad suficiente para que los importes reconocidos en los estados financieros no difieran significativamente de los importes que podrían determinarse al final del periodo sobre el que se informa. (...)

Reconocimiento y medición: valor presente de las obligaciones por beneficios definidos y costo de los servicios del periodo presente

66. El costo final de un plan de beneficios definidos puede estar influido por numerosas variables, tales como los salarios finales, la rotación y mortalidad de los empleados, aportaciones de los empleados y tendencias de los costos de atención médica. El costo final del plan es incierto, y esta incertidumbre es probable que persista durante un largo periodo de tiempo. Con el fin de medir el valor presente de las obligaciones por beneficios post-empleo, y el costo del servicio del periodo presente relacionado, es necesario:

- (a) aplicar un método de medición actuarial (véanse los párrafos 67 a 69);
- (b) distribuir los beneficios entre los periodos de servicio (véanse los párrafos 70 a 74); y
- (c) realizar suposiciones actuariales (véanse los párrafos 75 a 98).

Método de valoración actuarial

67. Una entidad utilizará el método de la unidad de crédito proyectada para determinar el valor presente de sus obligaciones por beneficios definidos, y el costo del servicio presente relacionado y, en su caso, el costo de servicios pasados.

68. En el método de la unidad de crédito proyectada (también denominado a veces método de los beneficios acumulados (devengados) en proporción a los servicios prestados, o método de los beneficios por año de servicio), se contempla cada periodo de servicio como generador de una unidad adicional de derecho a los beneficios (véanse los párrafos 70 a 74) Y se mide cada unidad de forma separada para conformar la obligación final (véanse los párrafos 75 a 98). (...)

Suposiciones actuariales

75. Las suposiciones actuariales serán insesgadas y compatibles entre si

76. Las suposiciones actuariales constituyen las mejores estimaciones de la entidad sobre las variables que determinarán el costo final de proporcionar los beneficios post-empleo. Las suposiciones actuariales comprenden:

(a) suposiciones demográficas acerca de las características de los empleados actuales y pasados (y las personas que tienen a su cargo) que puedan recibir los beneficios. Las suposiciones demográficas tienen relación con temas tales como:

(i) mortalidad (véanse los párrafos 81 y 82);

(ii) tasas de rotación entre empleados, incapacidad y retiros prematuros;

(iii) la proporción de partícipes en el plan con beneficiarios que tienen derecho a los beneficios;

(iv) la proporción de partícipes en el plan que elegirán cada opción de pago disponible en las condiciones del plan; y

(v) tasas de peticiones de atención, en los planes por asistencia médica.

(b) suposiciones financieras, que tienen relación con los siguientes elementos:

(i) la tasa de descuento (véanse los párrafos 83 a 86);

(ii) niveles de beneficio, excluyendo los costos de los beneficios a satisfacer por los empleados, y salario futuro (véanse los párrafos 87 a 95);

(iii) en el caso de beneficios de atención médica, costos de atención médica futuros, incluyendo costos de tramitación de reclamaciones (es decir, costos en los que se incurrirá en el proceso y resolución de reclamaciones incluyendo tarifas legales y de tasación de siniestros) (véanse los párrafos 96 a 98); y

(iv) impuesto por pagar por el plan sobre aportaciones relativas al servicio antes de la fecha de presentación o sobre beneficios procedentes de ese servicio.” (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

Dentro 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, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, en el numeral 5.4.2. Medición de los Beneficios posempleo del Capítulo II. Pasivos, establece:

“5.4.2. Medición

31. Los beneficios posempleo se medirán por el valor presente de la obligación derivada de los beneficios definidos, utilizando como factor de descuento la tasa que se haya reglamentado para este fin o, en su defecto, la tasa de mercado de los TES emitidos por el Gobierno Nacional con plazos similares a los estimados para el pago de las obligaciones. Para el efecto, y de acuerdo con el tipo de beneficio, se tendrán en cuenta variables tales como: sueldos y salarios, expectativa de vida del beneficiario, costo promedio de los planes posempleo e información histórica de utilización de los beneficios.

32. Las evaluaciones actuariales se efectuarán con una frecuencia no mayor a tres años. En caso de que no se haya hecho una evaluación actuarial en la fecha de los estados financieros, se utilizará la evaluación más reciente y se indicará la fecha en que fue realizada. Cuando por disposiciones legales, una entidad tenga la competencia para realizar el cálculo actuarial de otras entidades, la empresa responsable del pasivo pensional medirá la obligación con base en la información reportada por la entidad que realiza el cálculo actuarial.

33. La empresa determinará el valor razonable de cualquier activo destinado a financiar el pasivo, con la regularidad suficiente para asegurar que los importes reconocidos en los estados financieros no difieran significativamente de los que podrían determinarse al final del periodo contable.”

Marco Normativo para Entidades de Gobierno

Dentro de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, en el numeral 5.4.2 Medición de Beneficios posempleo del Capítulo II. Pasivos, establece:

“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, considerando las variables e hipótesis demográficas y financieras relativas a la población que hace parte del cálculo actuarial. En los años en los que no se realice la evaluación actuarial, el valor disponible del cálculo actuarial se actualizará financieramente, por lo menos al cierre del período contable, considerando las variables e hipótesis financieras que sustentan el cálculo actuarial. Cuando, por disposiciones legales, una entidad tenga la competencia para realizar el cálculo actuarial de otras entidades, la entidad responsable del pasivo pensional medirá la obligación con base en la información reportada por la entidad que realiza el cálculo actuarial.

33. La entidad determinará el valor de mercado o el valor presente de los flujos de efectivo futuros de cualquier activo destinado a financiar el pasivo, con la regularidad suficiente para asegurar que los valores reconocidos en los estados financieros no difieran significativamente de los que podrían determinarse al final del periodo contable. Cuando el activo se mida al valor presente de los flujos futuros, se utilizará como factor de descuento la tasa que refleje las evaluaciones actuales del mercado correspondientes tanto al valor temporal del dinero como a los riesgos específicos del activo.”

Marco Normativo para Entidades en Liquidación

Dentro de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades en Liquidación, anexo a la Resolución N° 461 de 2017 y sus modificaciones, en el Capítulo II. Pasivos, establece:

“2. PASIVOS PARA TRASLADAR

2.1. Reconocimiento

7. Se reconocerán como pasivos para trasladar aquellos que, de conformidad con el acto que ordene la supresión o disolución de la entidad con fines de liquidación y demás disposiciones legales vigentes sobre la materia, serán trasladados a otras entidades públicas.

2.2. Medición

8. Los pasivos para trasladar se medirán por el valor neto de liquidación. Las variaciones del valor neto de liquidación de estos pasivos afectarán el resultado de la gestión de la liquidación del periodo. Si el valor neto de liquidación es mayor que el valor registrado en el pasivo, la diferencia se reconocerá aumentando el valor del pasivo y reconociendo un gasto en el resultado de la gestión de la liquidación. Si el valor neto de liquidación es menor que el valor registrado en el pasivo, la diferencia se reconocerá disminuyendo el valor del pasivo y reconociendo un ingreso en el resultado de la gestión de la liquidación.

9. Para el caso de los pasivos para trasladar relacionados con beneficios posempleo el valor neto de liquidación se determinará a partir del cálculo actuarial que considere el efecto del valor del dinero en el tiempo, para lo cual el pasivo se medirá 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. Adicionalmente, los cambios en el valor presente de la obligación que procedan de los ajustes por nueva información y los efectos de los cambios en las suposiciones actuariales afectarán el patrimonio.”

CONCLUSIONES

Previo a dar respuesta a sus inquietudes, me permito precisar que, de acuerdo con los preceptos establecidos desde la Constitución Política de Colombia, materializados en la Ley 298 de 1996, la Contaduría General de la Nación es la entidad rectora responsable de determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad que deben regir en el país para todo el sector público, razón por la cual el presente concepto va dirigido a las entidades que se encuentran bajo el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública expedido por esta entidad reguladora, razón por la cual no profiere ni se pronuncia en torno a metodologías de cálculo.

Igualmente se precisa que la CGN no hace pronunciamientos sobre el Decreto 2649 de 1993, toda vez que su competencia doctrinaria está en función los Marcos Normativos expedidos en desarrollo del proyecto de modernización de la regulación contable pública y en concordancia con los objetivos de la Ley N° 1314 de 2009, los cuales se encuentran inmersos en 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.

Conviene también precisar que de conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas se concluye que en los Marcos Normativos definidos por la Contaduría General de la Nación, no se identifica el término de contingencias respecto al cálculo actuarial de los beneficios posempleo, señalado en su consulta, con relación al artículo 3º del Decreto 055 de 2009.

Ahora bien, cuando se materialicen los flujos mediante los cuales se dé cumplimiento al porcentaje para desviaciones del cálculo actuarial y contingencias de que trata el Decreto 055 de 2009, este porcentaje adicional deberá incrementar el valor de los activos destinados a financiar el valor de la obligación.

Las entidades territoriales que estén en la obligación de realizar aportes al Fonpet, deberán atender a lo señalado por la Norma de Beneficios a los Empleados del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, en cuanto a que la obligación se reconocerá por el valor presente descontado a la tasa de descuento reglamentada o tasa de mercado de los TES emitidos por el Gobierno Nacional con plazos similares, el cual deberá actualizarse con una frecuencia no mayor a tres años, considerando la totalidad de las variables e hipótesis demográficas y financieras relativas a la población del cálculo actuarial. Para los años en los que no se realice dicha evaluación actuarial porque no existe información que afecte significativamente el valor de la obligación, se realizará una actualización financiera por lo

menos al cierre del período contable, considerando las variables e hipótesis financieras que sustentan el cálculo actuarial.

Por su parte, las empresas sujetas al ámbito de aplicación del Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público deberán atender con lo establecido en la NIC 19 Beneficios a los empleados para efectuar la medición de los Planes de beneficios definidos. Para tal propósito, mediante el uso de técnicas actuariales y del método de la unidad de crédito proyectada estimarán el valor presente de sus obligaciones por beneficios definidos, el costo del servicio presente relacionado y el costo de servicios pasados, descontados a una tasa de referencia de la emisión de bonos u obligaciones empresariales de alta complejidad o de los bonos del Gobierno Nacional que sean congruentes con el plazo estimado del pago de las obligaciones.

Así mismo, a la luz del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, y de los Marcos Normativos aplicables a Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, y de Entidades en Liquidación, el valor de la obligación por beneficios posempleo corresponderá al valor presente descontado a una tasa de descuento reglamentada o a la tasa de mercado de los TES emitidos por el Gobierno Nacional con plazos similares de pago. Sin embargo, aunque las empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro el público aplicarán los mismos periodos frente a la actualización, las entidades en liquidación deberán realizar ajustes frente a nueva información y cambios en suposiciones actuariales.

CONCEPTO N° 20192000015901 DEL 03-05-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público.
	TEMAS	Beneficios a los empleados.
	SUBTEMAS	Medición de cesantías retroactivas en entidades sujetas a la Resolución 414 de 2014.

Doctor
CRISTIAN QUINTERO CARDONA
Contador
Sociedad Televisión de Antioquia Ltda.-TELEANTIOQUIA
Medellín, Antioquia.

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550001308-2, del día 26 de marzo de 2019, en la cual solicita se indique cuál es la forma adecuada de medir las cesantías retroactivas en las entidades que se rigen bajo la Resolución 414 de 2014, toda vez que en dicha resolución no se da un tratamiento diferente de medición como si se da en la Resolución 533 de 2015. Esta solicitud se efectúa debido a que la Sociedad Televisión de Antioquia tiene empleados bajo el régimen de cesantías retroactivas.

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.” (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 II. Pasivos, señalan:

“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.(...)

13. Los beneficios a los empleados a largo plazo se reconocerán como un gasto o costo y como un pasivo cuando la empresa consuma el beneficio económico procedente del servicio prestado por el empleado a cambio de los beneficios otorgados. (...)

5.2.2. Medición

16. Los beneficios a los empleados a largo plazo se medirán, como mínimo, al final del periodo contable por el valor presente de la obligación derivada de los beneficios definidos, utilizando como factor de descuento la tasa de mercado de los TES emitidos por el Gobierno Nacional con plazos similares a los estimados para el pago de las obligaciones.

17. Para el efecto, y dependiendo del tipo de beneficio, se considerarán variables como los sueldos, la rotación de los empleados y las tendencias en los costos de los beneficios otorgados. A fin de medir el valor presente de las obligaciones por beneficios de largo plazo,

así como el costo relativo al periodo corriente, se aplicará un método de medición actuarial, se distribuirán los beneficios entre los periodos de servicio y se realizarán suposiciones actuariales. El costo del servicio presente, el costo por servicios pasados, el interés sobre el pasivo, así como las ganancias y pérdidas actuariales y el rendimiento de los activos del plan de beneficios, se reconocerán como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

18. El costo por el servicio presente es el incremento en el valor presente de la obligación por beneficios a los empleados que procede de servicios prestados por los empleados durante el periodo contable. El costo por servicios pasados es el cambio en el valor presente de la obligación que se deriva de servicios prestados por los empleados en periodos anteriores, el cual se origina en una modificación de los beneficios otorgados a los empleados. El interés sobre el pasivo es el cambio que este experimenta por el paso del tiempo. Las ganancias y pérdidas actuariales son cambios en el valor presente de la obligación que procede de los ajustes por nueva información y los efectos de los cambios en las suposiciones actuariales.

19. El activo reconocido cuando la empresa efectúe pagos por beneficios a largo plazo que estén condicionados al cumplimiento de determinados requisitos por parte del empleado y este no los haya cumplido parcial o totalmente, se medirá por el valor equivalente a la proporción de las condiciones no cumplidas con respecto al beneficio total recibido por el empleado.

20. La empresa determinará el valor de mercado de cualquier activo destinado a financiar el pasivo, con la regularidad suficiente para asegurar que los valores reconocidos en los estados financieros no difieran significativamente de los que podrían determinarse al final del periodo contable.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, las cesantías retroactivas pertenecen al grupo de beneficios a los empleados a largo plazo, razón por la cual, el criterio que debe aplicar la empresa para la medición de este tipo de cesantías corresponde al señalado en la Norma vigente para beneficios a los empleados a largo plazo. Actualmente dicha norma indica que la medición será el valor presente de la obligación derivada de los beneficios, siendo el factor de descuento utilizado la tasa de mercado de los TES emitidos por el Gobierno Nacional con plazos similares a los estimados para el pago de las obligaciones.

Con independencia de lo señalado en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, Teleantioquia deberá acatar los lineamientos y criterios del Marco Normativo para empresa que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, toda vez que en este se materializa la regulación que obligatoriamente debe aplicar esa Empresa.

CONCEPTO N° 20192000016881 DEL 09-05-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público.
	TEMAS	Beneficios a los empleados.
	SUBTEMAS	Reconocimiento y medición de las prestaciones sociales.

Señora
JOHANA CABRERA

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550001422-2, del día 02 de abril de 2019, en la cual solicita se indique el procedimiento para la provisión de las prestaciones sociales bajo el nuevo Marco Normativo NIIF para las empresas que no cotizan en el mercado 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:

“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. (...)

6.1.2 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, en el Capítulo II. Pasivos, señalan:

“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.

2. Las retribuciones suministradas a los empleados podrán originarse por lo siguiente:

- a) acuerdos formales, legalmente exigibles, celebrados entre la empresa y sus empleados;
- b) requerimientos legales en virtud de los cuales la empresa se obliga a efectuar aportes o asumir obligaciones; o
- c) obligaciones implícitas asumidas por la empresa, producto de políticas empresariales de dominio público, patrones de comportamiento o declaraciones específicas a través de las cuales, se haya dado a conocer a terceros, acuerdos formales que, aunque no son exigibles legalmente, crean una expectativa válida de que la empresa está dispuesta a asumir ciertas responsabilidades frente a terceros. (...)

4. Los beneficios a los empleados se clasificarán en a) beneficios a los empleados a corto plazo, b) beneficios a los empleados a largo plazo, c) beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual y d) beneficios posempleo.

5.1. Beneficios a los empleados a corto plazo

5.1.1. Reconocimiento

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.

7. En caso de que la empresa efectúe pagos por beneficios a corto plazo que estén condicionados al cumplimiento de determinados requisitos por parte del empleado y este no los haya cumplido parcial o totalmente, la empresa reconocerá un activo por dichos beneficios.

5.1.2. Medición

8. El pasivo por beneficios a los empleados a corto plazo se medirá por el valor de la obligación derivada de los beneficios definidos al final del periodo contable, después de deducir cualquier pago anticipado si lo hubiera.

9. El activo reconocido cuando la empresa efectúe pagos por beneficios a corto plazo que estén condicionados al cumplimiento de determinados requisitos por parte del empleado y este no los haya cumplido parcial o totalmente, se medirá por el valor equivalente a la proporción de las condiciones no cumplidas con respecto al beneficio total recibido por el empleado. (...)

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.

12. Entre los beneficios a los empleados a largo plazo se incluyen los siguientes:

- a) premios o bonificaciones por antigüedad u otros beneficios por largo tiempo de servicio;
- b) beneficios por invalidez permanente a cargo de la empresa; y
- c) beneficios a recibir a partir de los 12 meses siguientes al cierre del periodo en el que se hayan ganado.

13. Los beneficios a los empleados a largo plazo se reconocerán como un gasto o costo y como un pasivo cuando la empresa consuma el beneficio económico procedente del servicio prestado por el empleado a cambio de los beneficios otorgados.

14. En caso de que la empresa efectúe pagos por beneficios a largo plazo que estén condicionados al cumplimiento de determinados requisitos por parte del empleado y este no los haya cumplido parcial o totalmente, la empresa reconocerá un activo por los beneficios pagados por anticipado.

15. Si al final del periodo contable existen activos con los cuales se liquidarán directamente las obligaciones, estos se reconocerán de manera independiente.

5.2.2. Medición

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. (...)

5.2.3. Presentación

21. El valor reconocido como un pasivo por beneficios a los empleados a largo plazo se presentará como el valor total neto resultante de deducir, al valor presente de la obligación por beneficios definidos al final del periodo contable, el valor razonable de los activos destinados a cubrir directamente las obligaciones al final del periodo contable. (...)

5.4. Beneficios posempleo

5.4.1. Reconocimiento

27. Se reconocerán como beneficios posempleo, los beneficios distintos de aquellos por terminación del vínculo laboral o contractual que se paguen después de completar el periodo de empleo en la empresa.

28. Entre los beneficios posempleo se incluirán:

- a) las pensiones a cargo de la empresa relacionadas con sus empleados, así como aquellas que, por disposiciones legales, hayan sido asumidas por la empresa; y
- b) otros beneficios posteriores al empleo como los seguros de vida y los beneficios de asistencia médica o de cobertura educativa.

29. Si la empresa debe reconocer y asumir el pago de los beneficios posempleo, reconocerá un gasto o costo y un pasivo cuando la empresa consuma el beneficio económico procedente del servicio prestado por el empleado a cambio de los beneficios otorgados afectando el resultado del periodo.

30. Si al final del periodo contable existen activos con los cuales se liquidarán directamente las obligaciones, estos se reconocerán de manera independiente.

5.4.2. Medición

31. Los beneficios posempleo se medirán por el valor presente de la obligación derivada de los beneficios definidos, utilizando como factor de descuento la tasa que se haya reglamentado para este fin o, en su defecto, la tasa de mercado de los TES emitidos por el Gobierno Nacional con plazos similares a los estimados para el pago de las obligaciones. Para el efecto, y de acuerdo con el tipo de beneficio, se tendrán en cuenta variables tales

como: sueldos y salarios, expectativa de vida del beneficiario, costo promedio de los planes posempleo e información histórica de utilización de los beneficios.

32. Las evaluaciones actuariales se efectuarán con una frecuencia no mayor a tres años. En caso de que no se haya hecho una evaluación actuarial en la fecha de los estados financieros, se utilizará la evaluación más reciente y se indicará la fecha en que fue realizada. Cuando por disposiciones legales, una entidad tenga la competencia para realizar el cálculo actuarial de otras entidades, la empresa responsable del pasivo pensional medirá la obligación con base en la información reportada por la entidad que realiza el cálculo actuarial.

33. La empresa determinará el valor razonable de cualquier activo destinado a financiar el pasivo, con la regularidad suficiente para asegurar que los importes reconocidos en los estados financieros no difieran significativamente de los que podrían determinarse al final del periodo contable.

34. El reconocimiento del costo del servicio presente, el costo por servicios pasados y el interés sobre el pasivo afectará el resultado del periodo. Por su parte, las ganancias y pérdidas actuariales y el rendimiento de los activos del plan de beneficios afectarán el patrimonio y se presentarán en el otro resultado integral. (...)

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." (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Previo a resolver su solicitud, me permito hacer la siguiente precisión:

En desarrollo del proyecto de modernización de la regulación contable pública y en concordancia con los objetivos de la Ley 1314 de 2009, la Contaduría General de la Nación 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); b) la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones; c) la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones; y d) la Resolución 461 de 2017 y sus modificaciones.

Por lo cual, a las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público les corresponde dar aplicación de la regulación local

expedida por la CGN indicada en el Marco Normativo contenido en el anexo a la Resolución 414 del 2014 y sus modificaciones, por medio de la cual se incorpora como parte integrante de 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 Económico, esto significa, que no debe aplicar regulaciones expedidas por organismos internacionales como es el caso de las NIIF.

Ahora bien, sobre su consulta relacionada con la provisión que se debe efectuar para las prestaciones sociales, se precisa que conforme al nuevo Marco Normativo no se emplea el cálculo y reconocimiento de provisiones por prestaciones sociales, sino el reconocimiento de las obligaciones por los conceptos asociados a beneficios a los empleados, en la medida en que se consuma el beneficio económico procedente del servicio prestado por el empleado, y efectuando la medición y reconocimiento conforme lo estipula la Norma de beneficios a los empleados, en las cuentas y subcuentas del grupo contable 25-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS.

Dicha norma, presenta los beneficios a los empleados clasificados en cuatro grupos, los cuales son: a corto plazo, a largo plazo, posempleo y por terminación del vínculo laboral. En cada categoría los conceptos asociados poseen características puntuales que permiten su clasificación, los cuales son:

Beneficios a corto plazo: corresponden a aquellos que tiene su vencimiento dentro de los 12 meses siguientes al cierre de dicho periodo, por lo cual aquí podemos encontrar conceptos relacionados con las cesantías, intereses de cesantías, vacaciones, primas, entre otros.

Beneficios a largo plazo: son los otorgados a empleados con vínculo laboral y cuya obligación de pago no vence dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo en el cual los empleados hayan prestado sus servicios, conceptos como bonificaciones, primas y cesantías retroactivas hacen parte de este grupo de beneficios.

Beneficios posempleo: son los beneficios distintos de aquellos por terminación del vínculo laboral que se paguen después de completar el periodo de empleo en la empresa, el principal concepto de este grupo son las pensiones.

Beneficios por terminación del vínculo laboral: hace referencia a aquellos que la empresa está comprometida por ley, por contrato u otro tipo de acuerdo, o por una obligación implícita basada en prácticas habituales de la empresa, cuando se dan por terminados los contratos laborales anticipadamente o cuando el empleado acepta una oferta de beneficios en compensación por la terminación del vínculo laboral o contractual, como lo son las indemnizaciones.

CONCEPTO No. 20192000060311 DEL 22-10-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público.
	TEMAS	Beneficios posempleo pensiones Plan de activos de beneficios posempleo Resultados de ejercicios anteriores Otras cuentas por cobrar
	SUBTEMAS	Reconocimiento de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional

Doctora

MARTHA SOFÍA MEJÍA JARAMILLO

Contadora

E.S.E. Hospital Departamental Universitario del Quindío San Juan de Dios

Armenia - Quindío

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 20195500033812 del 27 de septiembre de 2019, mediante la cual consulta el procedimiento para el reconocimiento del pasivo pensional a cargo de la institución.

En la solicitud manifiesta que a la fecha la entidad no ha aplicado la normatividad contable adoptada mediante la Resolución 414 de 2014 para las Empresas que no Cotizan en el mercado de valores y que no Captan o Administran ahorro del público en lo relacionado con el reconocimiento del pasivo pensional y aún realiza amortización mensual del cálculo actuarial de pensiones.

CONSIDERACIONES

El marco normativo para las Empresas que no Cotizan en el mercado de valores y que no Captan o Administran ahorro del público dispone que las obligaciones laborales contablemente se registrarán por la Norma de Beneficios a los empleados, los cuales comprenden todas las retribuciones que la empresa proporciona a sus trabajadores a cambio de sus servicios y en particular la Norma de Beneficios posempleo lo relacionado con el pasivo pensional, el cual corresponde a aquellos beneficios distintos de los beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual a pagar 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.

El instructivo 002 de 2014 en el cual se indicaron las actividades relacionadas con la transición al Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, impartió las instrucciones generales a seguir por las empresas sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución 414 del 8 de septiembre de 2014, para la elaboración del estado de situación financiera de apertura, 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.

De acuerdo con este instructivo las entidades debieron desarrollar las siguientes actividades con el objeto de disponer de los saldos iniciales a la fecha de transición:

- i. Cancelar las provisiones por concepto del pasivo pensional.
- ii. Medir las obligaciones a 31 de diciembre de 2015 mediante la realización del cálculo actuarial.
- iii. Reconocer como Beneficios posempleo el valor del cálculo actuarial del pasivo pensional.
- iv. Medir por el valor razonable los activos destinados al pago del pasivo pensional y reconocerlos como Plan de activos para beneficio posempleo.

A partir de los saldos iniciales determinados el 1° de enero de 2017, la entidad debía empezar a aplicar la nueva normatividad.

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 el numeral 4. Características cualitativas de la información financiera, dispone:

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

La información financiera es útil si es relevante y representa fielmente los hechos económicos de la empresa, de allí que la relevancia y la representación fiel se consideran características fundamentales. (...)

4.1. 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. (...)

4.1.2. Representación fiel

Para ser útil la información financiera debe presentar fielmente los hechos que pretende representar, además de representar los hechos relevantes. (...)"

Por su parte, la Norma de Beneficios a los empleados-Beneficios posempleo, contenida en el Anexo de la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, 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:
 - 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; (...)
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

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.

(...)

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.

5.4.4. Revelaciones

37. La empresa revelará, como mínimo, la siguiente información sobre beneficios posempleo:
- a) una descripción general del tipo de beneficio, incluyendo la política de financiación;
 - b) el valor del pasivo y la naturaleza y valor de los activos destinados a financiarlo;
 - c) la cuantía de las ganancias o pérdidas actuariales reconocida durante el periodo en el patrimonio y presentada en el otro resultado integral;
 - d) la metodología aplicada para la medición de la obligación de este tipo de beneficios con relación a los empleados actuales, si a ello hubiera lugar;
 - e) una conciliación de los saldos de apertura y cierre de la obligación por beneficios definidos que muestre, por separado, los beneficios pagados y todos los demás cambios;
 - f) los supuestos actuariales principales utilizados, incluyendo cuando sea aplicable, las tasas de descuento, las tasas de rendimiento esperadas de los activos que respaldan los beneficios de largo plazo para los periodos presentados en los estados financieros y las tasas esperadas de incrementos salariales;
 - g) cualquier otra suposición actuarial significativa utilizada; y

h) la Información relacionada con los gastos derivados en el periodo y las remuneraciones del personal clave de la gerencia, entendido como aquel que tiene el poder y la responsabilidad de planificar, dirigir y controlar las actividades de la empresa, ya sea en forma directa o indirecta.”

Así mismo, la Norma sobre Políticas contables, Cambios en las estimaciones contables y Corrección de errores del Anexo de la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, señala:

“5.3. Corrección de errores de periodos anteriores

20. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la empresa, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

(...)

22. La empresa corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

23. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

(...)

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

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

Por su parte, la Resolución 320 de octubre 1 de 2019, “Por la cual se incorpora, en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian y se modifica el Catálogo General de Cuentas de dicho Marco normativo.”, señala:

“Artículo 5°. Incorporar, en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian, con el siguiente texto:

(...)

Este procedimiento también aplicará a las demás entidades de gobierno que participen en los hechos económicos que se regulan en este Procedimiento y a las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público en relación con los hechos económicos en los que participan como beneficiarias de la concurrencia en la financiación del pasivo pensional del sector salud.

(...)

10.1. Derechos y obligaciones originados en la concurrencia

Cuando, de conformidad con las disposiciones legales vigentes, la Nación o las entidades territoriales deban concurrir para el pago de pensiones de universidades oficiales e instituciones oficiales de educación superior o de entidades del sector salud, el MEN y el Ministerio de Salud y Protección Social, en representación de la Nación, y las entidades territoriales, en su calidad de entidades concurrentes, reconocerán una provisión por

concepto de la concurrencia, con independencia de que se haya suscrito o no un convenio de concurrencia.

Por su parte, la entidad beneficiaria de la concurrencia continuará reconociendo la obligación pensional y, adicionalmente, reconocerá un derecho por concurrencia.

(...) y el derecho por concurrencia en la entidad beneficiaria, registrado en la subcuenta 190408-Derechos por concurrencia para el pago de pensiones de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO (Subrayados fuera de texto)

(...)

10.1.2. Variación de los derechos por concurrencia sobre obligaciones pensionales

En caso de que el derecho por concurrencia aumente, la entidad beneficiaria de la concurrencia debitará la subcuenta 190408-Derechos por concurrencia para el pago de pensiones de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO y acreditará la subcuenta 315102-Ganancias o pérdidas del plan de activos para beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS. Ahora bien, si el derecho por concurrencia disminuye, la entidad beneficiaria de la concurrencia debitará la subcuenta 315102-Ganancias o pérdidas del plan de activos para beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS y acreditará la subcuenta 190408-Derechos por concurrencia para el pago de pensiones de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas nos permitimos señalar:

El Marco conceptual del Marco normativo para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público señala que la información financiera cumple el propósito de ser útil a los usuarios, cuando observa las características cualitativas de Relevancia y Representación fiel, esto es cuando los hechos y operaciones incorporados influyen por su materialidad en las decisiones de los usuarios.

Para las Empresas que no Cotizan en el mercado de valores y que no Captan o Administran ahorro del público del sistema de seguridad social en salud que se acogieron a lo dispuesto en la Resolución 663 de 2015, el primer periodo de aplicación del Marco normativo regulado por la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones fue del 1° de enero de 2017 al 31 de

diciembre de 2017 y para la preparación de la información en la fecha de transición esto es al 1° de enero de 2017, las entidades debían aplicar lo señalado en el instructivo 002 de 2014.

Como la entidad no ha aplicado las normas del Marco normativo para el reconocimiento del pasivo pensional, se requiere realizar los ajustes contables atendiendo los siguientes aspectos:

1. Determinación de saldos iniciales

Al no aplicar el Instructivo 002 de 2014 en la fecha de la transición, la empresa deberá reconocer las obligaciones pensionales a cargo de la entidad para lo cual realizará en este periodo los ajustes para cancelar los saldos debito y crédito por concepto de provisión de pensiones que presentaba a 31 de diciembre de 2016, contra la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES

Posteriormente, registrará el valor del cálculo actuarial disponible en las subcuentas 251410-Cálculo actuarial de pensiones actuales, 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones y 251414-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES y como contrapartida la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, quedando así reconocido el valor total del pasivo pensional, por lo que ya no será necesario realizar amortización periódica. Lo anterior implica reversar las amortizaciones realizadas desde el 2017 a la fecha.

Así mismo, reconocerá los activos que respaldan el pago de estas obligaciones en la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO, el cual comprende si se tienen los contratos de concurrencia.

2. Aplicación de la Norma de Beneficios a los empleados- Beneficios posempleo.

Determinado el saldo inicial del pasivo pensional en las subcuentas correspondientes de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES, se requiere reconocer los diferentes hechos económicos relacionados con:

a. Registro de la Nómina

Causación:

La nómina de pensionados se causa debitando la subcuenta 251410-Cálculo actuarial de pensiones actuales y acreditando la subcuenta 251401-Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO PENSIONES.

Giro

Con el giro se debita la subcuenta 251401-Pensiones de jubilación patronales con crédito a la subcuenta y cuenta de efectivo correspondiente o de la subcuenta de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS.

Si al realizar el giro de la nómina existe un derecho por la cuota parte de pensiones que debe aportar una entidad diferente, reconoce un débito en la subcuenta 138408-Cuotas partes de pensiones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y en la subcuenta 251410-Cálculo actuarial de pensiones actuales por la diferencia entre la nómina por pagar y la cuenta por cobrar por concepto de cuotas partes de pensiones, acreditando la subcuenta 251401-Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO PENSIONES por el valor total de la nómina a pagar, la cual se cancelará con el giro correspondiente.

b. Cuotas partes pensionales

Por cobrar

Como al realizar el pago de la nómina la empresa reconoció el derecho por la cuota parte de pensiones a cobrar, con el recaudo registra el ingreso en las cuentas del efectivo o del Plan de Activos para beneficios posemple y acredita la subcuenta 138408-Cuotas partes de pensiones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR

Por pagar

Con la información sobre el pago de la mesada pensional por parte de la entidad que tiene a su cargo la nómina, la entidad responsable del pago de la cuota parte de pensiones debita la subcuenta 251414-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES y acredita la subcuenta 251405-Cuotas partes de pensiones de la cuenta 2514- BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES, la cual se cancelará con el giro respectivo.

c. Bonos pensionales

Liquidación provisional:

Las entidades registrarán la liquidación provisional de bonos pensionales o cuotas partes de Bonos pensionales debitando la subcuenta 991532 Liquidación provisional de bonos pensionales de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditando

la subcuenta 931202- Entidades responsables del pasivo pensional de la cuenta 9312-LIQUIDACIÓN PROVISIONAL DE BONOS PENSIONALES. La liquidación provisional se actualizará con base en la liquidación financiera y sus variaciones se reconocerán aumentando o disminuyendo el saldo de las cuentas de orden aquí reconocidas.

Registro de la emisión del bono:

Con la emisión del bono provisional se hace exigible la obligación a los contribuyentes del bono, con base en la proyección financiera, el cual será reconocido debitando la subcuenta 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones de la cuenta 2414-BENEFICIOS POSEMPLEO PENSIONES y acreditando la subcuenta 291901-Cuotas partes de bonos pensionales emitidos de la cuenta 2919-BONOS PENSIONALES.

Adicionalmente se cancelan las cuentas de orden anteriormente registradas.

Redención del bono pensional:

La fecha de redención del bono pensional corresponde a aquella en la cual el trabajador se pensiona efectivamente por vejez o invalidez, o en que se otorga la pensión de sobrevivencia.

Cuando en la redención se presenten diferencias entre el valor a redimir con el bono ya reconocido se incrementará o disminuirá el valor a cancelar por concepto del bono pensional registrado en la subcuenta subcuenta 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones de la cuenta 2414-BENEFICIOS POSEMPLEO PENSIONES y de la subcuenta 291901-Cuotas partes de bonos pensionales emitidos de la cuenta 2919-BONOS PENSIONALES.

Pago del bono pensional:

El pago del bono pensional se reconocerá debitando la subcuenta 291901-Cuotas partes de bonos pensionales emitidos de la cuenta 2919-BONOS PENSIONALES y acreditando la subcuenta que corresponda d la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o de la subcuenta que corresponda de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO.

La entidad analizará la necesidad de reversar los registros realizados del 2017 a la fecha por las operaciones relacionadas con los puntos a, b, y c, descritos para disponer así de saldos ciertos por concepto de las obligaciones pensionales.

d- Actualización del cálculo actuarial

La estimación del cálculo actuarial debe actualizarse como mínimo cada tres años. Cuando el valor estimado es mayor que el valor registrado a la fecha de estimación, debitará 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 y acreditará la subcuenta 251410-Cálculo actuarial de pensiones actuales o 251414-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones de la cuenta 2514- BENEFICIOS POSEMPLEO PENSIONES.

Si el valor estimado es menor al valor registrado en la fecha de estimación, debitará la subcuenta 251410-Cálculo actuarial de pensiones actuales o 251414-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones de la cuenta 2514- BENEFICIOS POSEMPLEO PENSIONES y acreditará 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.

e- Concurrencia para el pago de pensiones

Conforme a lo dispuesto en la Resolución 320 de 2019 de la CGN, lo relacionado con los contratos de concurrencia cuando el beneficiario es una entidad de salud beneficiaria de la concurrencia, reconocerá la obligación pensional y adicionalmente un derecho por concurrencia en la subcuenta 190408-Derechos por concurrencia para el pago de pensiones de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO. Las variaciones por aumento o disminución que presente el derecho por concurrencia afectarán 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

f. Corrección de errores de períodos anteriores

En consideración a la Norma sobre Políticas contables, Cambios en las estimaciones contables y Corrección de errores, la entidad deberá corregir y ajustar, como un error de periodos anteriores por la no aplicación de políticas contables, los saldos de los activos, pasivos y patrimonio a que haya lugar, en el período actual. Además como la corrección es material, reexpresará para efecto de presentación de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error, desde los saldos iniciales y para los períodos en los que presento información de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca. Es pertinente señalar además, que en las Notas a los estados financieros revelará las causas y efectos de los ajustes realizados.

La omisión del anterior procedimiento contable antes señalado bien podría considerarse como un desconocimiento en la aplicación de la regulación contable expedida por la CGN.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto N° 20192000000321 del 10-01-2019
20192000007261 del 04-03-2019
20192300011521 del 27-03-2019
20192000039941 del 02-09-2019

CONCEPTO No. 20192000074411 DEL 09-12-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público.
	TEMAS	Otros beneficios posempleo Ganancias o pérdidas por planes de beneficios a los empleados
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable del valor que por convención colectiva la empresa debe cancelar a sus pensionados

Doctora
EMILSE MARROQUÍN SALAS
Subgerente Financiero
Fábrica de Licores del Tolima

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 20195500041562 del 28 de noviembre de 2019, mediante la cual solicita el procedimiento contable para registrar el valor diferente a pensiones que por convención colectiva la empresa debe reconocer a sus pensionados. El cálculo actuarial de esta obligación asciende a \$4.345.021.192 y el valor actual es de \$3.777.421.523, obligación que está respaldada con un CDT constituido por la empresa para tal fin.

CONSIDERACIONES

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 incorporado al RCP con la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, en el capítulo II. Pasivos, numeral 5. Beneficios a los empleados, señala en relación con los Beneficios posempleo:

“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. (Subrayado fuera de texto)

28. Entre los beneficios posempleo se incluirán:
- a) las pensiones a cargo de la empresa relacionadas con sus empleados, así como aquellas que, por disposiciones legales, hayan sido asumidas por la empresa; y
 - b) otros beneficios posteriores al empleo como los seguros de vida y los beneficios de asistencia médica o de cobertura educativa.
- (...)
30. Si al final del periodo contable existen activos con los cuales se liquidarán directamente las obligaciones, estos se reconocerán de manera independiente.
- (...)
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.
- (...)

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.”

Por su parte, el CGC incorporado por la CGN al RCP mediante la Resolución 139 de 2015 y sus modificaciones, describe la cuenta 2915-OTROS BENEFICIOS POSEMPLEO como: “Representa el valor de las obligaciones por beneficios distintos de las obligaciones pensionales y de los correspondientes a la terminación del vínculo laboral o contractual, que se pagan después de que el empleado ha completado su periodo de empleo en la empresa. Estos beneficios abarcan los seguros de vida, asistencia médica o de cobertura educativa, entre otros. (Subrayado fuera de texto)

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1 - El valor de los pagos por los beneficios posempleo.
- 2 - La disminución en el valor estimado por concepto de beneficios posempleo.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor estimado de las obligaciones derivadas de los beneficios posempleo.
- 2- El incremento en el valor estimado por concepto de beneficios posempleo.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas nos permitimos señalar:

Los pasivos relacionados con obligaciones que por disposición legal se paguen a exempleados una vez estos dejan de prestar el servicio a la empresa, como es el caso de los pagos que por convención colectiva deben realizar a sus pensionados, se reconocerán en la contabilidad como Beneficios posempleo, en la subcuenta 251501- Capacitación, bienestar social, estímulos y otros beneficios legales o extralegales de la cuenta 2515-OTROS BENEFICIOS POSEMPLEO.

Cuando por efecto de nuevos cálculos actuariales se presente diferencia con el valor ya registrado, afectará el patrimonio, según que disminuya o aumente, debitando o acreditando 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 la subcuenta 251501-Capacitación, bienestar social, estímulos y otros beneficios legales o extralegales de la cuenta 2515-OTROS BENEFICIOS POSEMPLEO.

De otra parte, los activos destinados a financiar estas obligaciones se reconocerán en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO afectando, en el evento de presentarse variaciones, 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.

Cabe señalar que a partir del 1° de enero de 2020, el CGC presentará la subcuenta 251504-Cálculo actuarial de otros beneficios posempleo de la cuenta 2515-OTROS BENEFICIOS POSEMPLEO, de la cual, en la medida en que surja la obligación exigible se irán disminuyendo dichos cálculos actuariales afectando las cuentas por pagar asociadas, las cuales igualmente disminuirán en la medida en que se efectúen los pagos correspondientes.

2.17 OPERACIONES CON INSTRUMENTOS DERIVADOS

No se profirió doctrina sobre este acápite.

2.18 PROVISIONES**CONCEPTO No. 20192000074961 DEL 10-12-2019**

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público.
	TEMAS	Provisiones Cuentas por pagar Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Vigencia del concepto 201112-159670 del 21 de diciembre del 2011 Reconocimiento contable de demandas impetradas en contra de Metroplús S.A.

Doctor
ANDRÉS MORENO MÚNERA
Gerente General
Metroplús S.A.
Medellín, Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550003886-2 el día 07 de noviembre del 2019, en la cual consulta lo siguiente:

“El pasado 05 de diciembre de 2011 Metroplús S.A. presentó un derecho de petición a la Contaduría General de la Nación, en el cual solicitó de acuerdo a las consideraciones expuestas en dicha petición, “el tratamiento contable que se debe dar a los litigios, demandas y laudos arbitrales que se hayan impetrado en contra de METROPLÚS S.A.” (Documento anexo). De dicho derecho de petición, resaltamos algunas consideraciones en el presente documento así, que nos permitimos transcribir:

“Considerando No 1

Lo primero por indicar es que la Ley 310 de 1996 en su Artículo 2° señala: “La Nación y sus entidades descentralizadas por servicios cofinanciarán o participarán con aportes de capital, en dinero o en especie, en el Sistema de Servicio Público Urbano de Transporte Masivo de Pasajeros, con un mínimo del 40% y un máximo del 70% del servicio de la deuda del proyecto”. Adicionalmente, en el parágrafo 1 del Artículo 52 de la Ley 1151 del 24 de julio de 2007: “por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2006-2010”, señala que: “...Teniendo en cuenta el impacto en el desarrollo económico, social, cultural y urbanístico

de los sistemas de transporte masivo en las ciudades donde se desarrollan, el Gobierno Nacional podrá ampliar los convenios cofinanciados suscritos con el fin de aumentar la cobertura de estos, de acuerdo con el Marco Fiscal de Mediano Plazo...”

El documento Conpes 3167 de mayo de 2002, “Política para mejorar el servicio de transporte público urbano de pasajeros”, formula la estrategia del Gobierno Nacional en materia de transporte urbano. Dentro del anterior documento se plantean acciones para todas las ciudades y se subdividen de acuerdo a su población.

(...)

Considerando No 5

De acuerdo con el Artículo 4 de la escritura pública No 1573 del 11 de septiembre de 2006, de la Notaría Trece del Circuito de Medellín, “OBJETO SOCIAL: La sociedad tendrá por objeto social principal, adelantar, ejecutar, poner en marcha y controlar la adecuación de la infraestructura y la operación del Sistema Integrado de Transporte Masivo de Pasajeros SITM- de mediana capacidad en el Valle de Aburrá y su respectiva área de influencia, bajo la modalidad de transporte terrestre automotor, así como ejercer la titularidad sobre el mismo, buscando promover y beneficiar la prestación del servicio de transporte público masivo, de conformidad con las normas vigentes, en especial el Artículo 2 de la Ley 310 de 1996, o las normas que la modifiquen, sustituyan, adicionan o reglamenten, y a estos estatutos”.

(...)

Considerando No 8

Con el fin de ejecutar el Proyecto Metroplús, se suscribió el Convenio de Cofinanciación entre La Nación, los Municipios de Medellín, Itagüí y Envigado y Metroplús S.A., dentro del cual se estableció lo siguiente:

“Cláusula 3. Diferencia entre el valor estimado y el valor final del Proyecto:

Numeral 3.1. Definición de Costo Adicional

Para efectos del presente Convenio, se entenderá como Costo Adicional cualquier mayor valor resultante de la construcción de la infraestructura del Proyecto a los costos financieros de la misma, o cualquier otro costo por encima de lo estimado en el Numeral 2.1

Numeral 3.3. Responsabilidad de los Costos Adicionales

Cualquier Costo Adicional en el Proyecto deberá ser asumido por Los Municipios y/o Metroplús. Los Municipios, a través de Metroplús, deberán establecer los mecanismos de ajuste y control económico necesarios para mantener en todo momento la viabilidad y sostenibilidad del SITM, incluyendo la entrada en operación del mismo.

Numeral 7.2 Obligaciones especiales de Los Municipios

Se estableció como obligaciones especiales de los Municipios, entre otras, las siguientes:

- (d) Garantizar el debido funcionamiento y la financiación de Metroplús hasta que el SITM entre la operación.
- (e) Cubrir los Costos Adicionales en que eventualmente pudiere incurrir el Proyecto.
- (f) Realizar todos los trámites requeridos para cumplir las obligaciones adquiridas en virtud del presente Convenio, incluyendo la incorporación de las apropiaciones correspondientes en los presupuestos anuales y la asignación de recursos en los programas anuales mensualizados de caja, dentro de los términos legales” (...)

Con base en la solicitud mencionada anteriormente, la Contaduría General de la Nación emitió la respuesta el 21 de diciembre de 2011- “Con Asunto 120 Derecho de petición y Título 1. Sistema de Transporte masivo METROPLÚS S.A.” (Documento que contiene los antecedentes, consideraciones, y conclusiones las cuales nos permitidos transcribir:

“(…) CONCLUSIONES

De acuerdo a con lo anterior, es claro que METROPLÚS S.A. es un ejecutor del “Sistema integrado del servicio público urbano de transporte masivo de pasajeros del Valle de Aburrá”; que sus costos de operación, así como los riesgos financieros, coberturas y sobrecostos están a cargo de los municipios involucrados; y que la sostenibilidad financiera de METROPLÚS S.A., al menos durante la etapa de construcción del sistema, debe ser garantizada por los municipios.

En razón a lo antes señalado, el procedimiento contable de los litigios, demandas y laudos arbitrales que se hayan impetrado en contra de METROPLÚS S.A. debe estar a cargo de los municipios involucrados conforme se haya convenido, y en atención estricta a lo dispuesto en el “procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales, y embargos decretados y ejecutados sobre las cuentas bancarias.”

Por su parte METROPLUS S.A. para efectos de seguimiento y control, debe hacer los registros contables a que haya lugar en las cuentas de orden correspondientes, y garantizar el adecuado flujo de información hacia los municipios involucrados de tal forma que se

produzca el reconocimiento oportuno y confiable de estos hechos económicos en la contabilidad de dichas entidades.” (...)

Conforme a la respuesta que al derecho de petición mencionado en su oportunidad por parte de la Contaduría, teniendo en cuenta que “las decisiones que en materia contable adopte la Contaduría de conformidad con la ley, son obligatorias para las entidades del Estado”; y que la situación actual de Metroplús S.A. se mantiene respecto de su funcionamiento y obligaciones como Ente Gestor del Sistema Integrado de Transporte Masivo, conforme al CONVENIO DE COFINANCIACIÓN DEL PROYECTO DEL SISTEMA INTEGRADO DEL SERVICIO PÚBLICO URBANO DE TRANSPORTE MASIVO DE PASAJEROS DEL VALLE DE ABURRÁ suscrito por la Nación, y los Municipios de Medellín, Envigado e Itagüí, y Metroplús S.A. esta entidad viene aplicando el tratamiento correspondiente y señalado en el concepto al que se ha hecho referencia, siendo Metroplús, quien tiene a su cargo la ejecución de todas las tareas correspondientes a la implementación del SITM, y el ejecutor de los aportes de cofinanciación realizados por la Nación y los municipios. Además, dicho convenio de cofinanciación establece cuáles son los montos que aportará cada uno de los partes respecto de la financiación del proyecto SITM, las vigencias fiscales en las cuales deberán realizarse dichos aportes y las condiciones con las cuales se realizarán los correspondientes desembolsos.

Así las cosas, hoy por hoy, la ejecución de las obras de infraestructura, se vienen ejecutando para el SITM, conforme a las condiciones definidas en el CONPES 3573 de 2009, y en el perfil de aportes definidos en el Otrosí No 3 al Convenio de Cofinanciación.

El Convenio en mención, en el literal (d) del numeral 7.2. Obligaciones especiales de Los Municipios, de la Cláusula 7. Dispone que los Municipios de Medellín, Envigado e Itagüí garantizaran el debido funcionamiento y financiación de Metroplús, obligación que se atiende con los recursos aportados a través de subvenciones por parte de los municipios en cada vigencia, y que son destinados a financiar los gastos de funcionamiento de la entidad; teniendo en cuenta que Metroplús S.A. no participa de la operación del sistema, y que por lo tanto no genera ingresos asociados a las actividades propias del transporte de pasajeros, ya que el Metro de Medellín quien opera el sistema, de acuerdo a Convenio Interadministrativo suscrito por el Municipio de Medellín y Metro de Medellín (Documento anexo).

Con base en todo lo expuesto, amablemente solicitamos la revisión del concepto emitido el 21 de diciembre de 2011 por la entidad que usted representa, como respuesta a Metroplús S.A., con relación al procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrales, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, en el Marco normativo de la Resolución 414 de 2014 y Resolución 310 de 2017, con el fin de establecer si se mantiene vigente el procedimiento descrito en dicho concepto.

Al respecto me permito atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Tratándose de la pérdida de vigencia de las normas en el ordenamiento jurídico, la Corte Constitucional de Colombia en la Sentencia C-668 de 2014, manifestó:

“DEROGATORIA EXPRESA Y DEROGATORIA TÁCITA-Distinción

En este orden de ideas, en cuanto al procedimiento de pérdida de vigencia, el ordenamiento positivo distingue entre la derogatoria expresa y la derogatoria tácita. La primera se produce cuando explícitamente una nueva disposición suprime formalmente a una anterior; mientras que, la segunda, supone la existencia de una norma posterior que contiene disposiciones incompatibles con aquella que le sirve de precedente. A estas categorías se suma la denominada derogatoria orgánica, en algunas ocasiones identificada como una expresión de derogatoria tácita, la cual tiene ocurrencia en aquellos casos en que es promulgada una regulación integral sobre una materia a la que se refiere una disposición, aunque no haya incompatibilidad entre sus mandatos.” (Subrayado fuera de texto)

El Régimen de Contabilidad Pública precedente, perdió su vigencia en atención a que la CGN en concordancia con los objetivos de la Ley 1314 de 2009, expidió las siguientes normas:

- a) La Resolución 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 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 la Resolución 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 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 461 de 2017 por la cual se incorpora en el Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo para Entidades en Liquidación.

El numeral 2 del Procedimiento Contable para el Registro de los Procesos Judiciales, Arbitrajes, Conciliaciones Extrajudiciales y Embargos sobre Cuentas Bancarias del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, 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.

(...)

2.5. 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.

(...)

2.6. 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.” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

La Doctrina Contable Pública que se expidió atendiendo a los preceptos de las normas del Régimen de Contabilidad Pública precedente, sigue la suerte de la regulación en virtud de la cual fue expedida, es decir, pierde su vigencia como consecuencia de la derogatoria. Por lo cual, para efectos de interpretar los nuevos marcos normativos la entidad debe ceñirse a la doctrina que se ha expedido y que se expida en virtud de los mismos, ya que estos no pueden ser interpretados a la luz de la doctrina del Régimen de Contabilidad Pública

precedente, pues además de estar derogada, mal pudiera interpretar las normas de un régimen que difiere de aquel por el cual se expidió.

Lo anterior no significa que los conceptos que fueron emitidos atendiendo a la normativa del régimen precedente no puedan aplicarse para interpretar las normas de este, por el contrario, en caso de que la entidad se remita a las normas de dicho régimen, los conceptos emitidos para interpretarlo, deben ser aplicados, pero sólo en lo que respecta al mismo.

En este sentido, tenemos que el concepto 201112-159670 del 21 de diciembre del 2011 se expidió en atención a los preceptos del Régimen de Contabilidad Pública precedente, por lo cual, no podrá seguir aplicándose para interpretar las normas del Régimen de Contabilidad Pública vigente.

Conforme a lo anterior, el reconocimiento contable de las demandas impetradas en contra de Metroplús S.A. se debe realizar atendiendo al Procedimiento Contable para el Registro de los Procesos Judiciales, Arbitrajes, Conciliaciones Extrajudiciales y Embargos sobre Cuentas Bancarias del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

En atención a que Metroplús S.A., según se manifiesta en su consulta, es la entidad demandada, lo que implica que en caso de proferirse una sentencia condenatoria deba desprenderse de recursos pecuniarios, será esta quien, con la notificación de la admisión de la demanda interpuesta por un tercero en su contra, evaluará la probabilidad de pérdida del proceso, con el fin de identificar si existe una obligación remota, posible o probable, y realizará, de ser el caso, el respectivo registro del pasivo contingente en cuentas de orden o el reconocimiento de la provisión.

Con la liquidación de la sentencia en firme condenatoria, la empresa registrará el crédito judicialmente reconocido como una cuenta por pagar, verificará el valor provisionado con respecto al de la sentencia y hará los ajustes que correspondan, teniendo en cuenta lo establecido en el numeral 2.5. Sentencia en firme condenatoria, laudo arbitral definitivo o acta de conciliación extrajudicial, del procedimiento en mención.

Ahora bien, si los recursos para pagar las sentencias provienen de las entidades territoriales quienes deben garantizar el debido funcionamiento y financiación de Metroplús S.A., en el momento en que se configure el derecho a percibir de estas los recursos para el pago de la sentencia, se deberá proceder su reconocimiento registrando las cuentas por cobrar y el ingreso por subvención, a su vez los municipios registrarán las cuentas por pagar y gastos por subvención respectivos.

CONCEPTO No. 20192000075541 DEL 12-12-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público.
	TEMAS	Provisiones-Litigios y demandas Otras cuentas por cobrar
	SUBTEMAS	Reconocimiento de la proporción a asumir por la entidad, dentro de la sentencia en contra de varias entidades.

Doctor
CARLOS ALBERTO VELÁSQUEZ LÓPEZ
Subdirector Financiero
Corporación Autónoma Regional del Centro de Antioquia
Medellín - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 20195500041552 del 28 de noviembre de 2019, mediante la cual pregunta en relación con los procesos judiciales en contra cuando el juez falla condenando a pagar un porcentaje de forma solidaria con otras entidades públicas, si puede provisionar sólo el porcentaje que el juez determinó o debe provisionar el 100% del fallo.

CONSIDERACIONES

El Marco conceptual para las entidades de Gobierno que aplican la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, establece los conceptos que se deben observar en la preparación y presentación de información financiera de propósito general, y define los criterios para el reconocimiento de los elementos de los estados financieros, señalando en relación con los pasivos:

“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 de texto)

Por su parte, el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, incorporado al Marco normativo para Entidades de Gobierno con la Resolución N° 116 de abril 6 de 2017,

señala en el numeral 2. RECONOCIMIENTO DE OBLIGACIONES Y REVELACIÓN DE PASIVOS CONTINGENTES:

“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.

Para tal efecto, la entidad utilizará una metodología que se ajuste a los criterios de reconocimiento y revelación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Cuando la entidad 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. (Subrayado fuera de texto)

(...)

2.5 Sentencia definitiva condenatoria, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial

(...)

Cuando a través de una sentencia se condene a varias entidades demandadas frente a un mismo proceso y se determine que una de estas entidades debe asumir el pago de la condena, esta última será quien registre el crédito judicialmente reconocido, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial como una cuenta por pagar, previo ajuste de su provisión, y registrará un derecho en la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR por la obligación a cargo de las otras entidades condenadas. Por su parte, las otras entidades condenadas registrarán una cuenta por pagar a favor de la entidad que asumió el pago, previo ajuste de su provisión.

(...)”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas nos permitimos señalar:

El numeral 2.1. del Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, señala que, al evaluar la pérdida de un proceso, la entidad utilizará una metodología que se ajuste a los criterios de reconocimiento y revelación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Cuando la entidad 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.

Ahora bien, para efecto de reconocer la provisión en el caso de una demanda en contra de varias entidades, este Procedimiento precisa que cuando 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, para efectuar la provisión en esa proporción.

Así mismo, esta normativa dispone que cuando la sentencia condena a varias entidades demandadas frente a un mismo proceso y el fallo determina que una de estas entidades debe asumir el pago de la condena, esta última registrará el crédito judicialmente reconocido, como una cuenta por pagar, previo ajuste de su provisión en la porción que le corresponda y registrará un derecho en la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR por la obligación a cargo de las otras entidades condenadas. Por su parte, las otras entidades condenadas registrarán una cuenta por pagar a favor de la entidad que asumió el pago, previo ajuste de su provisión.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto N° 20192000002281 del 29-01-2019

20192000031161 del 01-08-2019

2.19 OTROS PASIVOS**CONCEPTO N° 20192000005161 DEL 18-02-2019**

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público.
	TEMAS	Impuesto a las ganancias Presentación de estados financieros Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMAS	Procedimiento contable para corregir un error en la determinación de un pasivo por impuesto diferido.

Doctora

LEYDI TATIANA PABÓN LEAL

Revisor Fiscal

E.S.P. Empresa de Servicios Públicos de Pamplona S.A.

Pamplona, Norte de Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550000235-2, del día 28 de enero de 2019, en la cual se señala:

“Por medio de la presente me permito solicitar concepto de la manera correcta mediante la cual se pueda corregir un error en la determinación del pasivo por impuesto diferido calculado en el año 2016 dada la transición al nuevo marco técnico normativo, por lo anterior solicito concepto donde me refieran las implicaciones a nivel contable que ello conlleva.

Este error surge una vez se determina que estimaron un valor de pasivo por impuesto diferido a una tarifa del 34% sobre el valor de los activos, el cual no corresponde dado que si en algún momento dichos activos llegasen a enajenarse la tarifa del impuesto a aplicar sería solo el 10% que corresponde a ganancia ocasional. Lo anterior genera claramente un pasivo sobreestimado y la necesidad de corregir dicho error.”

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

CONSIDERACIONES

El numeral 2.2.3. Medición inicial, de la norma Impuesto a las Ganancias e incorporada en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, establece:

“22. Los activos y pasivos por impuestos diferidos se medirán por las cantidades que se espera recuperar o pagar en el futuro cuando el activo se realice o el pasivo se cancele, utilizando las tasas y leyes fiscales que se hayan aprobado al final del periodo contable. Para el efecto, se emplearán las tasas que sean de aplicación en el ejercicio gravable en que el activo se realice o el pasivo se cancele.” (Subrayado fuera de texto)

Igualmente, el numeral 5.3. Corrección de errores de periodos anteriores, de la norma Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores, del marco antes mencionado, indica:

“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 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)

Por su parte, el numeral 1.2. Conjunto completo de estados financieros, de las Normas para la Presentación de Estados Financieros y Revelaciones, del marco en mención, manifiesta:

“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.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

EMPOPAMPLONA deberá tratar la inexactitud en el cálculo de los valores de conformidad con la Norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores.

Así las cosas, la empresa corregirá el error en el periodo actual, afectando la subcuenta correspondiente de la cuenta 2918-PASIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS y la subcuenta correspondiente de 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.

Por su parte, la empresa deberá determinar la naturaleza del error identificado, toda vez 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. 20192000078341 DEL 24-12-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público.
	TEMAS	Otros pasivos Otros ingresos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los honorarios en los contratos de administración delegada.

Doctora
CLAUDIA PATRICIA SIERRA GAVIRIA
Directora Contable y Financiera
Reforestadora Integral de Antioquia S.A.
Medellín, Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550004453-2, del día 19 de diciembre de 2019, en la cual se señala:

“La REFORESTADORA INTEGRAL DE ANTIOQUIA S.A., “RIA SA.” Identificada con NIT 811038424-6, entidad de derecho público, organizada como empresa de economía mixta constituida mediante Escritura Pública N. 628 del 19 de febrero de 2003 de la Notaria 29 de Medellín, registrada en la Cámara de Comercio de Medellín el día 27 de marzo 2003, reformada mediante escritura pública N° 826 del 25 de junio de 2013 de la Notaria Decima (10) de Medellín conforme certificado de existencia y representación legal que se anexa y Código de la Contaduría N. 923271140.

Muy respetuosamente me permito solicitar ante ustedes el concepto para el manejo de los honorarios que la entidad cobra como mandatario en la ejecución de contratos de administración delegada. Según la Resolución N.079 de 20 de marzo de 2019 de la Contaduría General de la Nación. Se manejaría así:

2.4. Comisiones

“Por su parte, la empresa que administra los recursos debitará la subcuenta 138405-Comisiones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 480813-Comisiones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS”.

A continuación, procede a explicar el porqué de la consulta:

En el Objeto Social de la entidad esta “La administración delegada de proyectos de establecimiento y mantenimientos forestales de plantaciones y bosques protectores y/o comerciales” anexo cámara de comercio, por lo anterior los honorarios que se cobran por esta administración se lleva como ingresos Operacionales en la cuenta 439014 “Administración de proyectos”, y si la llevamos en la cuenta 4808 sería un ingreso No Operacional. Además, la cuenta 439014 no se considera como una operación recíproca.”

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

CONSIDERACIONES

La Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado en el Concepto C.E. 00102 de 2017, manifestó lo siguiente:

“CONTRATOS DE ADMINISTRACIÓN DE PROYECTOS-Concepto / CONTRATOS DE ADMINISTRACIÓN DE PROYECTOS-Especie de contratos de administración delegada / CONTRATOS DE ADMINISTRACIÓN DE PROYECTOS-Mero administrador / CONTRATOS FINANCIAMIENTO Y ADMINISTRACIÓN DE PROYECTOS-Régimen contractual

Estos contratos fueron concebidos por el art. 9 del Decreto ley 591 de 1991 -el cual mantuvo vigente el art. 81 de la Ley 80 de 1993-como una tipología contractual a través de la cual, la Nación y las entidades públicas descentralizadas pueden desarrollar actividades científicas y tecnológicas. Sin embargo, a diferencia de los contratos de financiación, estos no fueron específicamente definidos por el Gobierno Nacional. (...) Es decir, el tercero-administrador del proyecto- es una persona al servicio de la entidad estatal que funge como titular del proyecto, ya que esta última se ve en la necesidad de que un tercero que cuenta con la capacidad técnica y administrativa para el efecto, administre el proyecto. En este orden de ideas, encuentra la Sala que estos negocios podrían ser calificados como una especie de los contratos de administración delegada, en los cuales la entidad estatal mantiene la titularidad del proyecto y de los dineros destinados para su ejecución, mientras que el tercero sólo los administra y ejecuta a cambio de una contraprestación. En consecuencia, no existe duda de que los recursos entregados para la ejecución del proyecto se mantienen vinculados a la titularidad de la entidad contratante, toda vez que el administrador del proyecto actúa como mero administrador de los mismos.(...) La Sala considera que los contratos de financiamiento y los contratos de administración de proyectos están gobernados por el Estatuto General de Contratación de la Administración Pública y las normas especiales que regulan los contratos de financiación para el fomento de las actividades de ciencia y tecnología, con la aplicación subsidiaria de las normas de derecho

privado.(...) También se debe señalar que el régimen jurídico que gobierna a los contratos de financiamiento y a los contratos de administración de proyectos para el fomento de las actividades científicas y tecnológicas no fue modificado por el art. 33 de la Ley 1286 de 2009, toda vez que la expresión “continuarán rigiéndose por las normas especiales que le sean aplicables” contenido en esta norma, evoca al régimen legal vigente para estos contratos al momento de expedición de la ley. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, la Resolución N°079 del 20 de marzo de 2019, emitida por el Contador General de la Nación en uso de sus facultades, y por la cual se incorpora, en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración y se modifica el Catálogo General de Cuentas de dicho Marco Normativo, en el numeral 2.4. Comisiones, del artículo 2, determina:

“2.4. Comisiones

La empresa que controla los recursos registrará las comisiones cobradas por una entidad distinta de las sociedades fiduciarias debitando la subcuenta 580237-Comisiones sobre recursos entregados en administración de la cuenta 5802-COMISIONES o 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 acreditando la subcuenta 249053-Comisiones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Por su parte, la empresa que administra los recursos debitará la subcuenta 138405-Comisiones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 480813-Comisiones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Con el pago de dichas comisiones, la empresa que controla los recursos debitará la subcuenta 249053-Comisiones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN o, tratándose de los recursos del plan de activos para beneficios a los empleados, la subcuenta Efectivo y equivalentes al efectivo o Recursos entregados en administración de las cuentas 1902- PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO o 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO, según corresponda.

La empresa que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará

la subcuenta 138405- Comisiones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.”
(Subrayado fuera de texto)

El Marco Conceptual para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, en el numeral 5, 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 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 el numeral 1.3.3. Estado del resultado integral del Capítulo VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES, determina:

“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.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIÓN

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.

Así las cosas, si el giro de los recursos se efectúa en el contexto de un contrato de mandato o de administración delegada, donde se actúa en calidad de mandatario o administrador de recursos, el hecho económico se debe registrar mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito a la subcuenta 290201-En administración, de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por su parte, los ingresos por el importe de cualquier pago o comisión obtenida 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, quien actúa como mandante, podrán considerarse y registrarse como equivalentes a las comisiones a que se refiere el numeral 2.4 Comisiones del artículo 2 de la Resolución N°079 de 2019, para esto, la empresa que administra los recursos debitará la subcuenta 138405-Comisiones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 480813-Comisiones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Para efectos de operaciones recíprocas, la subcuenta 580237-Comisiones sobre recursos entregados en administración, tendrá su correlativa con la subcuenta 480813-Comisiones.

Es importante precisar que, de acuerdo con el numeral 1.3.3 de las normas para la Presentación de estados financieros y revelaciones del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, no existe ni se exige una clasificación, entre operacional y no operacional, en relación con las partidas que se presentan en el estado del resultado integral, pero si se deberá mostrar de forma separada, la información correspondiente al resultado del periodo, al otro resultado integral y al resultado integral total.

CONCEPTO No. 20192000077821 DEL 24-12-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de gobierno
	TEMAS	Otros activos Gastos por subvenciones
	SUBTEMAS	Reconocimiento de recursos entregados para la ejecución de un convenio interadministrativo

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público.
	TEMAS	Otros pasivos Ingresos por subvenciones
	SUBTEMAS	Reconocimiento de recursos recibidos para la ejecución de convenio interadministrativo

Doctora
MARÍA EUGENIA RAMÍREZ RESTREPO
Asesora Contable
Municipio de La Celia
La Celia-Risaralda

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550004216-2, del día 4 de diciembre de 2019, en la cual presenta la siguiente consulta:

“Requiero de su colaboración en la aclaración de que registro contable debe de realizar el municipio de La Celia por la transferencia de recursos a la Empresa de Servicios públicos del municipio de La Celia

S.A.S, para la ejecución de contrato interadministrativo N° 13 de 2019, firmado entre las partes solicito aclaración porque no existe claridad en si se debe de registrar como una transferencia por subvención o como un recurso entregado en administración.”

Anexa el convenio

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

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual dispuesto como anexo de la Resolución N° 533 de 2015, mediante la cual la CGN expidió el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, en el numeral 6.1.1 señala lo siguiente

“6.1.1 Activos

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

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. (...)

Por otro lado, el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece la dinámica y descripción de las siguientes cuentas contables:

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.”

5424-SUBVENCIONES en la que se establece que “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).

Por su parte, el Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 414 de 2014, mediante la cual la CGN expidió el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, en el numeral 6.1.1 señala lo siguiente

“6.1.1. Activos

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

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

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Los hechos económicos deberán reconocerse atendiendo a su forma económica, independientemente de su forma legal, razón por la cual, para el reconocimiento contable de las transacciones derivadas de un convenio o contrato administrativo o interadministrativo, la entidad deberá evaluar el trasfondo de su clausulado, de esta manera identificar aspectos tales como: modalidad de contratación, objeto del contrato, derechos y obligaciones de las partes, formas de pago, intenciones de las partes, quién asume los riesgos, quién obtiene los beneficios, derecho de propiedad de los recursos, contraprestación directa por parte del contratista, recursos o bienes entregados únicamente para su administración, existencia de condiciones que de no cumplirse implican la devolución de los recursos, entre otros.

Una vez las entidades intervinientes tengan definido lo anterior, podrán contar con información suficiente para proceder a realizar los registros contables que mejor reflejen la realidad económica de las transacciones que surjan entre las partes.

Dado que, el convenio interadministrativo anexo a la consulta no permite identificar quién es el beneficiario, y quién ostenta el control de bienes obtenidos en la ejecución de los recursos, siendo este un factor determinante para dilucidar los registros contables que deben efectuar las partes, las entidades involucradas deberán definir los elementos esenciales, apoyados en juicios profesionales, para determinar cuál de los siguientes escenarios, corresponde a la intención del acto jurídico celebrado entre las mismas:

a. Recursos entregados en administración por parte del Municipio a la Empresa de Servicios Públicos:

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

La entidad que entrega los recursos debe reconocer tal hecho mediante un débito en la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Con el informe de la ejecución de los recursos, la entidad principal debe actualizar el valor de la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y reconocer en su contabilidad los hechos económicos derivados de la gestión efectuada.

La entidad administradora, con la recepción de los recursos contabilizará este hecho, mediante un débito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y como contrapartida un crédito en la subcuenta 290201-En administración, de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Los egresos imputables a la ejecución del convenio, se reconocen como una disminución de los recursos recibidos en administración mediante un débito en la subcuenta 290201-En administración, de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, con crédito

a la correspondiente subcuenta de la cuenta 1110 DEPOSITOS EN ENTIDADES FINANCIERAS, cuando exista simultaneidad entre el pago y la adquisición.

La entidad administradora de los recursos no acumula en las cuentas de la situación financiera ni en los resultados del periodo la ejecución de los recursos, sin embargo, de forma alterna, deberá usar las cuentas de orden para efectuar seguimiento y control a la ejecución de los recursos recibidos de la entidad cedente.

b. Entidad financiadora (Municipio) transfiere la titularidad de los recursos a la Empresa de Servicios Públicos

Si el Municipio entrega los recursos y cede la titularidad plena de los mismos a la Empresa de Servicios Públicos, sin exigir contraprestación directa, dicha operación constituye un gasto por subvención para la entidad cedente y un ingreso por subvención para la Empresa. Sin embargo, en algunos convenios se pacta que el derecho de los recursos se obtiene al momento de cumplir condiciones específicas, tal como el requisito de invertirlos específicamente en el objeto del contrato y el reintegro de los recursos que no sean ejecutados.

En el convenio interadministrativo suscrito entre las dos entidades y anexo a la consulta no se advierte que se hayan establecido condiciones específicas, por tanto, el tratamiento contable será el siguiente:

El Municipio deberá reconocer un gasto en la subcuenta 542405-Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas cuenta 5424-SUBVENCIONES, acreditando como contrapartida la subcuenta 240205-Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas, de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR la cual cancelará con el giro de los recursos acreditando la cuenta y subcuenta que corresponda del de efectivo y equivalentes al efectivo.

A su vez la Empresa, reconoce un débito en la subcuenta 132416-Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 443005 Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

Con el recaudo de los recursos, la empresa deberá registrar un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en la subcuenta 132416-Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto N° 20192000010941 del 20-03-2019
20192000011281 del 22-03-2019
20192000013071 del 08-04-2019
20192000024481 del 11-06-2019
20192000027981 del 04-07-2019
20192000052851 del 16-09-2019

2.20 PATRIMONIO DE LAS EMPRESAS**CONCEPTO N° 20192000006301 DEL 26-02-2019**

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público.
	TEMAS	Patrimonio de las empresas Otros ingresos Otros gastos.
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los ajustes por contratos de ingresos por prestación de servicios bajo la modalidad de capacitación de periodos contables anteriores.

Doctora
STELLA HINCAPIÉ VERGARA
E.S.E. Bellosalud
Bello, Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20195500002972, del 01 de febrero de 2019, en la cual solicita:

“La Entidad tiene contratos de ingresos por prestación de servicios bajo la modalidad de capacitación, por lo cual en cada uno de los meses de la vigencia fiscal 2017 generó los siguientes registros con la elaboración de la factura por atención a los usuarios.

4312 Ventas de servicios de salud 20.000
4808 Margen en la contratación 10.000
1319 Cuentas por cobrar 30.000

La diferencia entre la cuenta por cobrar y los servicios facturados se registra como una utilidad o como un gasto de la margen de contratación, en este caso correspondió a un ingreso. Durante la vigencia 2018, también se tuvo esta misma modalidad de contratación con los registros contables descritos anteriormente, además las partes realizaron la liquidación de los contratos del año 2017, generándose un saldo en contra de la ESE.

¿Cuál sería el registro correcto para reconocer esta obligación correspondiente a una vigencia fiscal ya cerrada? ¿Disminución en el ingreso de la margen de contratación (cuenta

contable 4808) de la vigencia 2018? ¿Se registra gasto en la margen de contratación (cuenta contable 5890) de la vigencia 2018?”

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)

Por su parte, la CGN mediante Concepto N° 20182000030371, del 06 de junio de 2018, dirigido al doctor Ronald Elías Suárez Álvarez, jefe nacional de contabilidad e impuestos de Servicios Postales Nacionales S.A., definió el tratamiento contable de los ajustes de ejercicios anteriores como sigue:

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

CONCLUSIONES

En el entendido que, los contratos de capitación son aquellos en los que por una suma fija predeterminada pagada por la entidad contratante de forma periódica, que casi siempre es mensual, la entidad contratista se obliga a prestar el servicio de salud a un conjunto determinado de usuarios, con independencia de la frecuencia o demanda, la causación del ingreso debe efectuarse con base en el contrato o convenio, los soportes de la prestación del servicio y el manual de tarifas.

Si el contrato se pacta con pago vencido, de acuerdo con el contexto de la consulta, con la prestación del servicio se debita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD y se acredita la subcuenta respectiva de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD.

Si al finalizar el mes la prestación del servicio supera el valor pactado en el contrato, entonces la diferencia debe registrarse mediante un débito en la subcuenta 589014-Margen en la contratación de los servicios de salud, de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, previa disminución del ingreso por el margen en la contratación de servicios de salud, si existiese, y un crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD. Si por el contrario, la prestación del servicio es inferior al pactado en el contrato, la diferencia se registra mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD y un crédito en la subcuenta 480822-Margen en la contratación de servicios de salud, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, previa disminución del gasto por el margen en la contratación de servicios de salud, si existiere.

La entidad debe definir dentro de sus políticas operativas un procedimiento que garantice el flujo de información entre las diferentes áreas para que la información financiera represente fielmente los hechos económicos ocurridos en el periodo contable. Así las cosas, al final del periodo contable quedarán efectuados el total de ajustes pertinentes por ingreso o gasto del margen de contratación de servicios de salud.

Ahora bien, si la entidad no obtuvo la información al cierre del periodo contable, el ajuste deberá efectuarse en el momento que se reciba dicha información como si se tratase de un error contable de periodos anteriores. Para lo cual, la entidad deberá realizar la corrección en el periodo actual, sea o no material, disminuyendo o aumentando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD o reconociendo una obligación en la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, contra la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, toda vez que no es posible realizar este tipo de ajuste contra el resultado del periodo para subsanar la omisión.

Adicionalmente, la entidad deberá determinar la naturaleza del error identificado, ya que, para efectos de presentación, para aquellos catalogados como materiales se deberá reexpresar de manera retroactiva la información financiera comparativa afectada por el error.

CONCEPTO N° 20192000006531 DEL 28-02-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inversiones e instrumentos derivados. Otros gastos. Gastos por transferencias y subvenciones.
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de participación y aporte de bienes muebles e inmuebles hecho por una entidad a una empresa de servicios públicos domiciliarios.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público.
	TEMAS	Patrimonio de las Empresas Propiedades planta y equipo Ingresos por transferencias y subvenciones.
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de participación y aporte de bienes muebles e inmuebles hecho por una entidad a una empresa de servicios públicos domiciliarios.

Señor
HUMBERTO MILES
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550000171-2, el día 22 de enero de 2019, por traslado de competencia hecho por la Contraloría General de la República, en la cual consulta en qué cuenta se registran los aportes, sean bienes inmuebles o bienes muebles, que haya efectuado una entidad a una empresa de servicios públicos domiciliarios de carácter oficial como quiera que dichos aportes no hacen parte de su capital social.

Para efecto de responder integralmente su consulta, me permito abordarla tanto en el escenario de la entrega de bienes muebles o inmuebles para efecto de integrar el capital social y convertirse en socio de la misma, como del aporte de bienes que no se realiza para efecto de integrar el capital social de la empresa de servicios públicos.

En este sentido me permito atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Normativa relacionada con las Entidades de Gobierno

Tratándose de participación, entendida como la entrega de dineros u otros recursos para integrar el capital social y convertirse en socio de una entidad.

En el Capítulo I de las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, se estipula:

“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. También harán parte de las inversiones de administración de liquidez los instrumentos de patrimonio que no se esperen negociar y que no otorguen control, influencia significativa ni control conjunto. Los instrumentos de deuda son títulos de renta fija que le otorgan a su tenedor la calidad de acreedor frente al emisor del título. Por su parte, los instrumentos de patrimonio le otorgan al tenedor derechos participativos en los resultados de la entidad emisora.

1.2. Clasificación

2. Las inversiones de administración de liquidez se clasificarán atendiendo la intención que tenga la entidad sobre la inversión.

Estas inversiones se clasificarán en las siguientes cuatro categorías: valor de mercado con cambios en el resultado, costo amortizado, valor de mercado con cambios en el patrimonio o costo.

3. La categoría de valor de mercado con cambios en el resultado corresponde a las inversiones que tienen valor de mercado y que se esperan negociar, es decir, las inversiones cuyos rendimientos esperados provienen del comportamiento del mercado.

4. La categoría de costo amortizado corresponde a las inversiones que la entidad tiene con la intención y capacidad de conservar hasta su vencimiento, es decir, aquellas cuyos rendimientos provienen de los flujos contractuales del instrumento.

5. La categoría de valor de mercado con cambios en el patrimonio corresponde a las inversiones en instrumentos de patrimonio que tienen valor de mercado, que no se mantienen con la intención exclusiva de negociar y que no otorgan control, influencia significativa ni control conjunto. También se clasificarán en esta categoría las inversiones en títulos de deuda que tienen valor de mercado y que no se mantienen con la intención exclusiva de negociar o de conservar hasta su vencimiento.

6. La categoría de costo incluye las inversiones que no tienen valor de mercado y que corresponden a: a) instrumentos de patrimonio, con independencia de que se esperen o no negociar, siempre que no otorguen control, influencia significativa ni control conjunto; b) instrumentos de deuda que se esperen negociar; y c) instrumentos de deuda que no se mantienen con la intención exclusiva de negociar o de conservar hasta su vencimiento.

(...)

5. INVERSIONES EN CONTROLADAS

5.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inversiones en controladas, las participaciones que la entidad tiene en empresas societarias, que le permiten ejercer control sobre las decisiones de la entidad receptora de la inversión.

2. Se considera que una entidad ejerce control sobre otra, cuando tiene derecho a los beneficios variables o está expuesta a los riesgos inherentes a la participación en la controlada y cuando tiene la capacidad de afectar la naturaleza o el valor de dichos beneficios o riesgos, utilizando su poder sobre la entidad controlada.

3. El poder consiste en derechos existentes que le otorgan al inversor la capacidad actual de dirigir las actividades relevantes de la entidad controlada. Las actividades relevantes son las que afectan, de manera significativa, la naturaleza o la cantidad de los beneficios que la entidad recibe o de los riesgos que asume, por su participación en otra entidad.

4. El poder se evalúa a través de la facultad que tiene la entidad de ejercer derechos para dirigir las políticas operativas y financieras de otra entidad, con independencia de que esos derechos se originen en la participación patrimonial.

5. Los beneficios sobre los cuales se establece control, pueden ser financieros o no financieros. Los financieros corresponden a los beneficios económicos recibidos directamente de la controlada, tales como: la distribución de dividendos o excedentes, la transferencia de activos y el ahorro de costos, entre otros. Los beneficios no financieros se

presentan cuando la actividad que realiza la controlada complementa o apoya la función de la controladora, de forma que contribuye al logro de sus objetivos y a la ejecución de sus políticas.

6. Los riesgos inherentes a la participación corresponden a todos aquellos que afectan o pueden afectar la situación financiera de la controladora, por ejemplo, las obligaciones financieras asumidas o que potencialmente tendría que asumir y la obligación de la controladora de prestar o garantizar la prestación de un servicio del cual la controlada es el responsable inicial.

(...)

6. INVERSIONES EN ASOCIADAS

6.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inversiones en asociadas, las participaciones en empresas societarias, sobre las que el inversor tiene influencia significativa, y no son controladas ni constituyen una participación en un negocio conjunto.

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

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

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

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

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, en una empresa societaria, 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 entidad reconocerá su participación en un negocio conjunto como una inversión.”

Ahora bien, tratándose de aportes bajo el entendido de que los mismos no se entregan para efectos de participar en el capital social.

El Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, en la descripción del grupo 54-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES señala: “En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los gastos por transacciones sin contraprestación causados por la entidad, por recursos entregados a otras entidades de diferentes niveles y sectores, o al sector privado.”

En este grupo el Catálogo General de Cuentas, 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.”

Normativa relacionada con las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

Tratándose de recursos que se reciben a título de participación dado que integrarán el capital social.

El Catálogo General de Cuentas de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, describe el grupo 32-PATRIMONIO DE LAS EMPRESAS de la siguiente forma: “En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los recursos aportados a la empresa para su creación y desarrollo, así como los resultados acumulados, las reservas y los superávits de la misma.”

A su vez, el numeral 10 del Capítulo I de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 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. (...)

Ahora bien, tratándose de recursos que se reciben a título de aporte pues no integrarán el capital social.

Los numerales 6.1.4 y 6.2.3 del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014, establecen:

6.1.4. Ingresos

Los ingresos son los incrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios a este patrimonio.

Por lo general, la mayoría de los ingresos de una empresa surgen de las actividades ordinarias. No obstante, la empresa también clasifica como ingresos, las ganancias obtenidas por la venta de activos no corrientes, y aquellas surgidas como producto de los cambios en el valor razonable de activos y pasivos que, de acuerdo con las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, se deban reconocer en el resultado del periodo.

(...)

6.2.3. 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 ni Administran 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 los aportes Gubernamentales, el tratamiento contable de esos aportes corresponde a subvenciones.

Al respecto, el numeral 2. del Capítulo IV. de las Normas para el Reconocimiento Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos De las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, establece:

“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.

(...)

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 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 Catálogo General de Cuentas describe la cuenta 4430-SUBVENCIONES, así: “Representa el valor de los recursos procedentes de terceros que están orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos. (...)”

CONCLUSIONES

Dado que en el contexto de su consulta se observa una correlación con el artículo 27.4 de la Ley 142 de 1994 en el que se aborda el tema de la participación de entidades públicas en empresas de servicios públicos, se resuelve su interrogante tanto en el escenario de la entrega de bienes muebles o inmuebles para efecto de integrar el capital social y convertirse en socio de la misma, como del aporte de bienes que no se realiza para efecto de integrar el capital social de la empresa de servicios públicos.

1. Tratándose de bienes que la entidad entrega para efecto de integrar el capital social y convertirse en socio de la empresa de servicios públicos domiciliarios de carácter oficial.

Cuando se realice la entrega, la clasificación dependerá de si la empresa receptora de dichos aportes es societaria o no societaria.

De ser societaria, se reconocerá el valor del aporte, en la subcuenta y cuenta que corresponda al Grupo 12-INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS, en consonancia con los siguientes lineamientos:

INVERSIONES DE ADMINISTRACION DE LIQUIDEZ A VALOR DE MERCADO, CON CAMBIOS EN EL RESULTADO, si los instrumentos de patrimonio recibidos a cambio tienen de valor de mercado y se espera negociar.

INVERSIONES DE ADMINISTRACION DE LIQUIDEZ A VALOR DE MERCADO, CON CAMBIOS EN EL PATRIMONIO, si los instrumentos de patrimonio recibidos a cambio tienen de valor de mercado, pero no se espera negociarlos y no otorgan control, influencia significativa ni control conjunto.

INVERSIONES ADMINISTRACION DE LIQUIDEZ AL COSTO, cuando los instrumentos de patrimonio no tengan valor de mercado, con independencia de que se esperen o no negociar, siempre que no otorguen control, influencia significativa ni control conjunto.

INVERSIONES EN CONTROLADAS CONTABILIZADAS POR EL MÉTODO DE PARTICIPACION PATRIMONIAL, si con la proporción o las condiciones de la inversión, se obtiene el control sobre la entidad emisora de los instrumentos de patrimonio.

INVERSIONES EN ASOCIADAS CONTABILIZADAS POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL, si con la proporción o las condiciones de la inversión, se obtiene influencia significativa en la entidad emisora de los instrumentos de patrimonio

INVERSIONES EN NEGOCIOS CONJUNTOS CONTABILIZADOS POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL, si mediante un acuerdo, el inversionista obtiene el control conjunto en la entidad receptora de la inversión y derecho a los activos netos del acuerdo.

Ahora bien, si los aportes se realizan a una empresa no societaria deberá registrar el gasto en la cuenta 589009-Aportes en entidades no societarias.

A su vez, la empresa receptora de los recursos deberá reconocer los bienes con un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda a la naturaleza de los activos, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y un crédito en la cuenta y subcuenta que corresponda del grupo 32-PATRIMONIO DE LAS EMPRESAS.

2. Tratándose de bienes que la entidad aporta que no entran a integrar el capital social de la empresa de servicios públicos domiciliarios de carácter oficial.

Cuando una entidad entrega bienes, sean muebles o inmuebles, a una empresa de servicios públicos domiciliarios de carácter oficial los cuales no entran a integrar el capital social de la empresa, se deberán realizar el siguiente reconocimiento contable:

La entidad efectuará el reconocimiento contable del hecho, con un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO en donde tenga reconocido el bien que va a aportarle a la empresa de servicios públicos domiciliarios, con un débito en la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5424-SUBVENCIONES.

Por su parte, la empresa registrará un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda a la naturaleza del bien del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, con un crédito en la subcuenta 443006-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

CONCEPTO N° 20192000007971 DEL 08-03-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público.
	TEMAS	Patrimonio de las empresas.
	SUBTEMAS	Tratamiento contable del error presentado en la cuenta 3204-CAPITAL SUSCRITO Y PAGADO.

Doctora

LILIA ISABEL GUEVARA RICO

Subgerente Financiera

E.S.P. Aguas de Facatativá, Acueducto, Alcantarillado, Aseo y Servicios Complementarios.

E.A.F.S.A.S

Facatativá, Cundinamarca

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550000575-2, del 15 de febrero de 2019, en la cual solicita un pronunciamiento sobre el proceso para corregir un error en la cuenta Capital Suscrito y Pagado presentada en los Estados Financieros de periodos contables anteriores.

En el texto de la consulta, se indica que la cuenta contable Capital Suscrito y Pagado presenta un saldo diferente al Capital suscrito establecido en los Estatutos de la empresa, toda vez que desde el Régimen de Contabilidad Pública Precedente se había cometido un error que no fue corregido en la determinación de saldos iniciales 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, y que además, en aplicación del Instructivo N° 002 de 2014, la empresa cometió un error en la correcta cancelación de las cuentas contables de las valorizaciones de activos.

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”.

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 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 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 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, establece que la cuenta 3204-CAPITAL SUSCRITO Y PAGADO representa “el valor de los recursos recibidos, en calidad de aportes efectivamente otorgados, por las empresas cuya naturaleza jurídica corresponde a sociedades anónimas y asimiladas, de conformidad con las normas que rigen su creación”.

CONCLUSIONES

De acuerdo con los extractos normativos expuestos en las consideraciones, la cuenta contable 3204-CAPITAL SUSCRITO Y PAGADO presenta el valor de los aportes efectivamente realizados en la creación de la empresa, por tanto, no debería existir diferencias entre el valor reconocido en la información financiera y el efectivamente recibido. Infortunadamente esta lógica no se cumple en el caso expuesto en su consulta, inconsistencia no subsanada por la Empresa.

La diferencia entre el valor registrado en la contabilidad y el efectivamente recibido, es un error en la información financiera que deberá corregirse de acuerdo con la Norma de Políticas Contables, Cambio en Estimaciones Contables y Corrección de Errores del Marco Normativo, esto es, la empresa deberá ajustar la omisión en el actual periodo contable, mediante un mayor o menor valor de la cuenta 3204-CAPITAL SUSCRITO Y PAGADO contra la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Adicionalmente, si el error es considerado material, para efectos de presentación, se deberá reexpresar de manera retroactiva la información financiera comparativa afectada por el error, es decir hasta el primer periodo de aplicación del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

CONCEPTO N° 20192000013051 DEL 08-04-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público.
	TEMAS	Patrimonio de las empresas.
	SUBTEMAS	Reclasificación del saldo a 31 de diciembre de 2018 de la cuenta 3268-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN.

Doctora
 GLEYDIS CLEMENCIA HURTADO GRISALES
 Líder Finanzas Corporativas
 Gestión Energética S.A. E.S.P-GENSA
 Manizales, Caldas

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con N° 2019550001022-2, el día 6 de marzo de 2019, mediante la cual solicita:

“El artículo 6 de la resolución 586 del 7 de diciembre del 2018 establece que: “Al 1 de enero de 2019, la empresa reclasificará el saldo que tenía registrado al 31 de diciembre de 2018 en la cuenta 3268—IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN a la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.”

Al 1 de enero del 2019 GENSA tiene dentro de la cuenta de Resultados de Ejercicios anteriores unas pérdidas acumuladas por valor de (\$-158.159) MILLONES DE PESOS y en la cuenta de Impactos a transición un saldo de (\$215.229) MILLONES DE PESOS superior a las pérdidas acumuladas.

Dado lo anterior la consulta respecto al tema es la siguiente:

1. Debemos reclasificar el saldo de la cuenta 3268 IMPACTOS POR TRANSICIÓN directamente contra la cuenta 322502 PERDIDAS ACUMULADAS, teniendo en cuenta que el valor de los impactos por transición son mayores a las pérdidas?
2. El saldo que quede después de realizar ese cruce deberíamos posteriormente reclasificado a la cuenta 3230 UTILIDADES ACUMULADAS?

3. Estas utilidades acumuladas podrán ser objeto de distribución para los accionistas?
4. O el tema de la reclasificación de que trata la resolución es solo informativo y no se cancela definitivamente la cuenta sino que se lleva como una subcuenta dentro de los resultados del ejercicios?

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

CONSIDERACIONES

Mediante el artículo 3º de la Resolución 586 de 2018 emitida por la Contaduría General de la Nación, se estableció que “Al 1 de enero de 2019, la empresa reclasificará el saldo que tenía registrado al 31 de diciembre de 2018 en la cuenta 3268-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN a la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.”

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 139 de 2015 y sus modificaciones, en la descripción de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, señala:

“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.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas se concluye que la reclasificación del resultado del ejercicio anterior, cuando la entidad haya registrado un déficit en el periodo anterior, la reclasificación corresponderá a un débito en la subcuenta 322502-Pérdidas o déficits acumulados de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y un crédito en la subcuenta 323002-Pérdida o déficit del ejercicio de la cuenta 3230-RESULTADO DEL EJERCICIO, o si por el contrario se evidencia un excedente, se acreditará la subcuenta 322501-Utilidades o excedentes acumulados de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y se debitará la cuenta 323001-Utilidad o excedente del ejercicio de la cuenta 3230-RESULTADO DEL EJERCICIO. Por lo tanto, para la aplicación del artículo 6º de la Resolución Nº 586 de 2018 se atenderá con dicha lógica, por lo cual, si el saldo de la cuenta 3268-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN corresponde a un excedente, se cancelarán las subcuentas respectivas y se acreditará la subcuenta 323001-Utilidades o excedentes acumulados de la cuenta 3230-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, o si por el contrario el saldo de la cuenta 3268-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN corresponde a un déficit, se cancelarán las subcuentas respectivas y se debitará la subcuenta 323002-Pérdidas o déficits acumulados de la cuenta 3230-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Ahora bien, atendiendo a lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación como máxima autoridad contable de la administración pública, por lo cual, la decisión sobre la distribución de las utilidades acumuladas originadas en la transición al nuevo marco de regulación, corresponde a las competencias estipuladas en sus estatutos y en la normativa vigente sobre la disposición de utilidades.

CONCEPTO No. 20192000026501 DEL 19-06-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público.
	TEMAS	Resultado de Ejercicios anteriores Otras Cuentas por pagar
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de la multa impuesta por la DIAN en una vigencia anterior

Doctor
 RONALD ELÍAS SUÁREZ ÁLVAREZ
 Jefe Nacional de Contabilidad e Impuestos
 Servicios Postales Nacionales S.A.
 Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2019550002180-2 del 7 de junio de 2019, en la cual consulta:

Mediante Resolución de septiembre 2016, confirmada en diciembre del mismo año, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN, le impuso una multa a la empresa por valor \$71.314.414.500, hecho que no fue reconocido en la contabilidad de las vigencias 2016, 2017 y 2018, aún cuando en el 2016 y 2017 se informó en las Notas a los Estados financieros.

En febrero de 2019 la multa quedó en firme y la DIAN ordenó el pago a favor de la Nación a cargo de Servicios Postales Nacionales S.A., por lo que la empresa procedió a reconocer la obligación en el mes de mayo de 2019.

La empresa manifiesta que la política contable implementada, señala, "... Servicios Postales Nacionales, S.A. en observancia al Régimen de Contabilidad Pública, se acoge y aplica lo dispuesto en el numeral 359 que para el caso de la cuantía, no se consideran materiales las partidas o hechos económicos que no superen el cinco por ciento (5%) en relación con un total..."

Según lo anotado, pregunta:

Teniendo en cuenta que la Resolución en la que nos imponen la multa tiene fecha del 6 de septiembre de 2016 y no obstante la materialización de dicha sanción se da en mayo de

2019 con el mandamiento de Pago, Servicios Postales Nacionales S. A., debe reexpresar sus Estados Financieros por los años 2017 y 2018?, ¿Cómo se procedería en tal caso?

CONSIDERACIONES

Marco normativo aplicado por las Empresas que no Cotizan en el mercado de valores y que no captan o administran ahorro del público.

En relación con la normatividad contable a aplicar por La Empresa Servicios Postales Nacionales S.A., 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. (...) (Subrayados fuera de texto)

Así mismo, 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. (...)”

Características cualitativas de la información contable Relevancia-materialidad

El Marco conceptual contenido en el Anexo de la Resolución 414 de 2014, hace referencia a que el objeto 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 y es útil cuando en su preparación atiende a las características cualitativas fundamentales de relevancia y representación fiel.

El numeral 4.1.1. del Marco conceptual, en relación con la Relevancia, señala: “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)

Corrección de errores de períodos anteriores

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, 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 períodos 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, incorporado al RCP mediante Resolución 139 de 2015 describe la cuenta 3225- RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES en los siguientes términos: “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 con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar:

Marco normativo aplicado por las Empresas que no Cotizan en el mercado de valores y que no captan o administran ahorro del público.

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, la Empresa Servicios Postales Nacionales 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, por lo que no es viable contextualizar la materialidad de los hechos económicos en las normas del RCP precedente.

Características cualitativas de la información contable Relevancia-materialidad

Ahora bien, en relación con la materialidad, el Marco conceptual contenido en la Resolución 414 de 2014 hace referencia a las características fundamentales de la información financiera, de las cuales a la Relevancia corresponde el concepto de materialidad, esto es a la magnitud y naturaleza de las partidas. Sobre el concepto de materialidad, la CGN indicó en comunicación N° 21082000017261 de marzo de 2018 y que aplica para el caso que nos ocupa, lo siguiente:

“La materialidad debe interpretarse como la importancia o relevancia que tiene una partida, un hecho económico, una cuenta o un elemento de los estados financieros; lo cual también puede interpretarse como el mérito relativo, trascendencia o significado sustancial que puedan tener éstos en la información contable de una entidad.

Un hecho económico es relevante o importante cuando por sí mismo puede hacer cambiar de opinión a potenciales usuarios que tienen un conocimiento razonable de las actividades y resultados de la entidad objeto de su interés. De lo cual se infiere que, teniendo en cuenta las circunstancias que lo rodean, un hecho económico es material cuando debido a su naturaleza, función o cuantía, su conocimiento o desconocimiento puede alterar la interpretación de los datos suministrados de forma significativa o sustancial y, por tanto, las decisiones que puedan tomar diferentes usuarios de la información.

La materialidad mencionada en el nuevo Marco normativo contable no solo se refiere a su magnitud o cuantía, también se deberá tener en cuenta su naturaleza, es decir, su clase o tipo y; la función, referida a la destinación o el uso que la entidad asigna al elemento o partida observada.

Será necesario aplicar el juicio profesional para determinar parámetros que ayuden a establecer aquello que es importante o significativo frente a aquello que no lo es, por tanto, no basta con fijar un determinado umbral o porcentaje que al superarse se considere material, pues se trata de un criterio relativo que de ninguna manera es absoluto, por cuanto no todas las partidas del activo o pasivo tienen la misma importancia, lo cual obliga a efectuar razonamientos diferenciados, según la cuantía, la naturaleza y la función de cada partida, magnitud, elemento o hecho económico.

Ahora bien, frente a los criterios o variables disponibles para evaluar de manera individual o en conjunto la materialidad desde la perspectiva de la naturaleza, la entidad tendrá en cuenta, entre otros aspectos: 1) Si se trata de partidas, hechos económicos o elementos de los estados contable que son de carácter estratégico para el cumplimiento de objetivos misionales a su cargo; 2) Si se trata de hechos económicos usuales o inusuales; 3) Si las

transacciones o hechos representan un mayor riesgo de fraude o pérdida para la entidad; 4) Si se trata de partidas que representan oportunidades para la entidad; 6) Si son eventos o partidas que influyen de manera significativa en sus resultados o en las decisiones de usuarios internos o externos; 7) Si compromete la continuidad o funcionamiento de la entidad contable pública; 8) Si se trata de partidas en las que se centra el esfuerzo de auditoría tanto interna como externa; 9) Si se trata de transacciones con entes vinculados o adscritos, de tal manera que puedan tener alguna relevancia; o 10) las características que identifican o diferencian a cada partida o evento respecto de otras, entre otros.

Adicionalmente, la entidad debe considerar que la importancia relativa relacionada con la naturaleza o la función de las partidas objeto de revelación en los estados contables no se refiere a un umbral cuantificable; esta clase de materialidad en parte fue abordado por la CGN al adoptar un Catálogo General de Cuentas, documento que dado su carácter instrumental sirve de guía o direcciona la clasificación y revelación de los diferentes elementos que conforman los estados contables.”

Corrección de errores de períodos anteriores

Anotado lo anterior, en relación con la reexpresión de la información financiera ya presentada, el tratamiento para los casos de omisiones e inexactitudes, 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, por aquéllos catalogados como materiales se reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error, en los términos establecidos en el numeral 5° del capítulo V-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.

Según lo expresado, en primer término debemos indicar que a la Empresa Servicios Postales Nacionales S.A., le corresponde aplicar la normativa expedida para las Empresas que no

Cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, por lo que no es viable en 2019 contextualizar sus políticas contables, como tampoco utilizar para el registro de las operaciones el RCP precedente, según lo señala en su solicitud.

De otra parte, en razón a que la empresa tuvo conocimiento de la multa impuesta y confirmada por la DIAN en 2016, desde entonces debió registrar en la contabilidad la obligación cuantificada como una provisión, como fue confirmado en el procedimiento para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, expedido mediante Resolución N° 310 de 2017.

Al no registrar oportunamente la obligación, actualmente con el mandamiento de pago emitido por la DIAN, deberá reconocerse el pasivo real debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta de patrimonio 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y acreditando la subcuenta 249045-Multas y sanciones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, la cual se cancelará con el pago respectivo. Además, como según los indicadores sobre materialidad a que hace referencia en su solicitud, y teniendo en cuenta que de acuerdo a las políticas establecidas, el monto de la multa es una cifra representativa que ameritaba el registro en la contabilidad desde su imposición inicial, es necesario reexpresar de manera retroactiva los estados financieros comparativos de diciembre de 2017 y 2018 para efecto de presentación como si no se hubiera cometido el error, de acuerdo con lo señalado por la Norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

CONCEPTO No. 20192000030401 DEL 25-07-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público.
	TEMAS	Patrimonio de las empresas Transferencias y subvenciones
	SUBTEMAS	Reconocimiento de los aportes efectuados por los accionistas de la empresa.

Doctora
KATRIZZA MORELLI AROCA
Gerente
Sistema Integrado de Transporte de Valledupar S.A.S.
Valledupar, Cesar

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550002562-2, del 12 de julio de 2019, en la cual solicita conceptuar sobre lo siguiente:

“El Sistema Integrado de Transporte de Valledupar SAS (...) se encuentra en etapa pre-operativa, ejecutando los componentes de infraestructura y operaciones contemplados en el documento CONPES 3656 para la futura puesta en marcha del Sistema Estratégico de Transporte Público Colectivo de Valledupar SETPC, razón por la cual a la fecha el ente gestor no está generando ingresos operacionales, teniendo que recurrir a la figura de capitalizaciones anuales financiadas por los dos accionista de la sociedad: Municipio de Valledupar y Departamento del Cesar. Dichos aportes han sido utilizados desde el 2012, en los gastos de funcionamiento de la entidad.

Estos ingresos se han registrado históricamente como Aportes de Capital y no como ingresos por transferencia, situación que conlleva a que la empresa durante más de tres (3) años consecutivos presente pérdidas, y por tanto se evidencia el riesgo de encontrarse en estado de Disolución, lo cual ha generado preocupación por parte de los accionistas (...)

(...) cómo deben registrarse los aportes recibidos por los accionistas de la sociedad para solventar los gastos de funcionamiento que se causan mientras el ente gestor del proyecto SETP se encuentre en etapa pre-operativa, con el fin de evitar el estado de disolución y liquidación”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual que contiene las pautas conceptuales que deben observarse para la preparación y presentación de la información financiera por parte 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, sobre el principio de esencia sobre forma indica:

“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 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 414 de 2014 y sus modificaciones, sobre las subvenciones, establece:

“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.

8. Las subvenciones para compensar pérdidas, gastos o costos en los que se haya incurrido se reconocerán como ingresos del periodo en que surja el derecho cierto de cobro de la subvención.

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

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.

11. Las subvenciones recibidas, representadas en servicios, se reconocerán como ingresos y gastos simultáneamente, siempre que puedan medirse de manera fiable.

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.

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”.

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas, anexo a la Resolución 139 de 2015 y sus modificaciones, instituye:

“3204-CAPITAL SUSCRITO Y PAGADO**DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de los recursos recibidos, en calidad de aportes efectivamente otorgados, por las empresas cuya naturaleza jurídica corresponde a sociedades anónimas y asimiladas, de conformidad con las normas que rigen su creación”.

CONCLUSIONES

El objetivo de la información financiera es proporcionar información útil a los diferentes usuarios para que estos tomen decisiones de acuerdo con los intereses que tengan sobre la empresa, y será útil en la medida que la información sea relevante y represente fielmente los hechos económicos.

Los recursos recibidos de los accionistas deberán reconocerse en la información financiera de acuerdo a su esencia económica, entonces si se trata de recursos que una entidad social le entrega a la empresa para efectos de integrar el capital y así aumentar la inversión, dichos recursos se reconocerán en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3204-CAPITAL SUSCRITO Y PAGADO. Si los accionistas deciden entregar recursos a título de transferencia en lugar de aportes patrimoniales, para financiar el funcionamiento de la empresa, se deberán reconocer como ingresos por subvención en la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno, de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

Conciérne a la entidad definir con los accionistas el tipo de aporte efectuado por cada uno de ellos para su debido reconocimiento dentro de la información financiera, y así representar fielmente los hechos económicos.

CONCEPTO No. 20192000067851 DEL 26-11-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público.
	TEMAS	Resultado de ejercicios anteriores
	SUBTEMAS	Registro de los ajustes derivados de la depuración de saldos contables

Doctor
 DANIEL DAVID CASTRO R.
 Contador
 ESE Hospital Divino Salvador de Sopó
 contabilidadhdssopo@gmail.com
 Teléfono 857 1313 ext. 113 - 106

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2019550004028-2 del 19 de noviembre de 2019, mediante la cual solicita el código contable para registrar los ajustes que genera la depuración que continúa realizando la entidad, dado que ya no es posible afectar la cuenta de Impactos por transición.

CONSIDERACIONES

La Resolución 193 de 2016, “por la cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad, el Procedimiento para la evaluación del Control Interno Contable”, en el numeral 3.2.15 de su Anexo, señala: “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. (...)”

De otra 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, contenidas en el Anexo a la Resolución 414 de 214 y sus modificaciones, en el numeral 5. Políticas contables, Cambios en las estimaciones contables y Corrección de errores, específicamente en el numeral 5.3. Corrección de errores de periodos anteriores, señala:

- “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.”

Por su parte, el CGC aplicable a las Empresas que no Cotizan en el mercado de valores, que no Captan ni Administran ahorro del público, incorporada al RCP mediante la Resolución 139 de 2015, describe la cuenta 3225-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES, como: “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 conformidad con las consideraciones expuestas nos permitimos señalar:

La entidad debe disponer de información financiera que cumpla con las características de relevancia y representación fiel mediante la depuración permanente y sostenible de la

información contable, proceso que puede generar ajustes con efecto patrimonial por los cuales se afectarán las cuentas de activo y pasivo a que haya lugar y la cuenta 3225-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Así mismo, la entidad verificará si los ajustes dan lugar a aplicar lo dispuesto en la Norma de Corrección de errores, según la cual cuando la corrección es material, reexpresará para efecto de presentación, de manera retroactiva, la información comparativa afectada por el error y para los períodos en los cuales presentó información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca. Es pertinente señalar además, que en las Notas a los estados financieros revelará las causas y efectos de los ajustes realizados.

CONCEPTO No. 20192300075741 DEL 19-12-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público.
	TEMAS	Patrimonio de las empresas
	SUBTEMAS	Registro contable de la reserva de capitalización de los operadores directos del juego de lotería tradicional

Doctora
SANDRA EMILCE VERGARA GARCÍA
Contadora
Sorteo Extraordinario de Colombia Ltda.
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20195500037512, del día 25 de octubre de 2019, mediante la cual solicita se indique el registro contable de las reservas, con ocasión a los excedentes/utilidades obtenidos por la empresa Sorteo Extraordinario de Colombia, más específicamente se indique la subcuenta y cuenta que se puede usar para registrar una reserva de capitalización que solo pueda ser utilizada para los fines que la ley exige, que entre las opciones se encuentra la subcuenta 321503-Reservas ocasionales, de la cuenta 3215-RESERVAS.

Me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El artículo 27 del Decreto 2975 DE 2004, por el cual se reglamenta la Ley 643 de 2001 en lo relativo a la modalidad del juego de lotería tradicional o de billetes, establece:

“Artículo 27. Reservas técnicas para el pago de premios y reservas de capitalización. Los operadores del juego de lotería constituirán reservas técnicas para el pago de premios y de capitalización en los porcentajes que para el efecto determine el Consejo Nacional de Juegos de Suerte y Azar dentro de los tres (3) meses siguientes a la entrada en vigencia del presente decreto.” (Subrayado fuera de texto)

En los artículos 3 y 5 del Acuerdo 110 de 2014, por el cual se determinan los porcentajes de las utilidades que las empresas operadoras del juego de lotería pueden utilizar como

reserva de capitalización, se señalan los criterios para su utilización y se dictan otras disposiciones, así:

“ARTÍCULO 3. CONSTITUCIÓN DE LAS RESERVAS DE CAPITALIZACIÓN. De conformidad con lo dispuesto por el Artículo 6 de la Ley 643 de 2001, los excedentes de los operadores directos del juego de lotería tradicional hacen parte de la renta de monopolio y en consecuencia deberán ser transferidos a los fondos de salud inmediatamente después de que los órganos de gobierno aprueben los estados financieros de la (Sic) cada vigencia.

De conformidad con lo dispuesto por el numeral 6 del artículo 47 de la Ley 643 de 2001, dichas entidades podrán constituir reservas de capitalización con cargo a los excedentes del ejercicio, siempre que se ajusten a lo dispuesto en el presente Acuerdo. (...)

ARTÍCULO 5. UTILIZACIÓN DE LAS RESERVAS DE CAPITALIZACIÓN. En todo caso, la utilización de las reservas de capitalización estará restringida a atender la destinación especial que se invoca al tramitarla, la cual necesariamente deberá corresponder con una o varias de las siguientes destinaciones:

1. Superar eventos de insolvencia o iliquidez, siempre y cuando la entidad operadora se someta al correspondiente plan de desempeño.
2. Financiar actividades del plan de desempeño aprobado a la entidad operadora.
3. Fortalecer el patrimonio técnico requerido para respaldar su plan de premios actual o el que tenga en proceso de diseño, siempre y cuando se represente en un activo líquido.
4. Enjugar las pérdidas acumuladas de empresas operadoras viables.
5. Financiar proyectos de inversión en tecnología.
6. Proveer capital para financiar la inversión inicial requerida para operar otros juegos, atendiendo al análisis que del particular realice el Consejo Nacional de Juegos de Suerte y Azar.
7. Constituir o aumentar fondos de reservas adicionales para garantizar el pago de premios. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El Consejo Nacional de Juegos de Suerte y Azar, mediante respuesta con radicado número 20194000459552 del día 11 de diciembre de 2019, se pronunció frente a la naturaleza de la reserva de capitalización mencionada anteriormente, concluyendo lo siguiente:

“(…) Por su parte, el artículo 5° ibídem, establece que la utilización de las reservas de capitalización estará restringida a atender la destinación especial que se invoca al tramitarla, la cual necesariamente deberá corresponder con una o varias de las destinaciones que se señalan en el mismo artículo.

Conforme a lo señalado en la disposición transcrita y de acuerdo con los criterios de capitalización señalados en el artículo 5 del Acuerdo 110, se indica que la reserva ocasional aplicaría únicamente para el criterio número 7... (...)

En este sentido, los demás criterios señalados en el mencionado artículo no se capitalizan como una reserva ocasional” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas (CGC) incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución No. 139 de 2015, describe la cuenta 3215-RESERVAS, así: “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.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas, se concluye que la subcuenta y cuenta que debe usar para registrar la reserva de capitalización dependerá de la destinación especial que se invoca al tramitarla ante el Consejo Nacional de Juegos de Suerte y Azar, la cual necesariamente deberá corresponder con una o varias de las destinaciones que se señalan en el artículo 5 del Acuerdo 110 de 2014.

Es así que, de acuerdo con el pronunciamiento del CNJSA transcrito en las consideraciones del presente concepto, cuando su destinación corresponda al numeral 7 del mencionado artículo, es decir, cuando se destine para constituir o aumentar fondos de reservas adicionales para garantizar el pago de premios, se registrará como una reserva ocasional en la subcuenta 321503-Reservas ocasionales de la cuenta 3215-RESERVAS. Entre tanto, cuando su destinación se ajuste a cualquiera de los demás criterios señalados en el artículo 5 del Acuerdo 110 de 2014, se registrará en la subcuenta 321590-Otras reservas, de la cuenta 3215-RESERVAS.

Por lo tanto, el registro contable de la constitución de la reserva de capitalización con ocasión a los excedentes/utilidades obtenidos por la empresa Sorteo Extraordinario de Colombia se efectuará debitando la subcuenta 323001-Utilidad o excedentes acumulados de la cuenta 3230-RESULTADO DEL EJERCICIO y acreditando la subcuenta que corresponda a su destinación, de la cuenta 3215-RESERVAS.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto N° 20192000005161 del 18-02-2019

20192300029741 del 23-07-2019

20192000031161 del 01-08-2019

20192000063481 del 15-11-2019

20192000074411 del 09-12-2019

2.21 INGRESOS FISCALES

No se profirió doctrina sobre este acápite.

2.22 INGRESOS-VENTA DE BIENES**CONCEPTO No. 20192000029921 DEL 23-07-2019**

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público.
	TEMAS	Ingreso-venta de bienes Ingreso-venta de servicios Otros ingresos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Cuentas contables para registro de los ingresos producto de la venta de bienes y servicios prestados por la empresa.

Doctor
GONZALO PARRA RODRIGUEZ
Contador
Imprenta Nacional de Colombia
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550002336-2, del día 20 de junio de 2019, mediante la cual solicita lo siguiente:

“En el año 2017 la Imprenta Nacional de Colombia contaba con 3 líneas de negocios agrupadas en las siguientes sub-cuentas:

- 420401-Productos Manufacturados, conformada por: Obra editorial y Diario Oficial.
- 421004-Bienes comercializados: conformada por productos manufacturas para terceros (POP-Productos Promocionales).
- 439022-Venta de Servicios: conformada por la prestación de servicios de Gestión Documental.

En el año 2018 la Imprenta Nacional de Colombia, define en su plan estratégico 5 líneas de negocios, (Diario Oficial, Impresión, Agencia, gestión Documental y Plataforma Jurídica) registradas en las siguientes subcuentas:

- 420401-Productos Manufacturados, conformada por: Diario Oficial e Impresión
- 439022-Organización de eventos, conformada por Agencia de Comunicación y Gestión Documental.

La Línea de agencia contempla la prestación de servicios tales como:

- Servicios BTL: organización de eventos con toda la logística necesaria (Ejm: alquiler de espacios y mobiliario, transporte de elementos y personal, entrega de refrigerios, estación de café, contratación de conferencistas etc)
- Servicios ATL: publicidad en medios masivos como: televisión, radio y prensa nacional.
- Elementos POP: consiste en el suministro de artículos con publicidad personalizada según lo solicite el cliente (pendones, esferos, pocillos, USB, banner etc) Vale la pena aclarar que estos elementos en el plan de cuentas del año 2017 se registraban en la subcuenta 421004-denominada Bienes comercializados)
- Gestión Documental encargada del manejo de archivo y documentación de las diferentes entidades que requieren nuestro servicio.

Sin embargo, algunos de nuestros clientes lo causan en su contabilidad dependiendo del rubro presupuestal que afecten, EJEMPLO:

Central de Inversiones código 81500000 La imprenta reportó la suma de \$ 1.818.109.155 en la cuenta 439022 Organización de eventos, mientras que Central de Inversiones ese valor lo registró como un gasto de bodegaje en la cuenta 521154.

EL DANE, Imprenta reportó la prestación de los servicios por la cuenta 439022 Organización Eventos por \$ 19.933.723.968 sin embargo el DANE no reportó operación recíproca porque Ellos lo registraron según su rubro presupuestal.

Otra situación es la siguiente: La Imprenta Nacional de Colombia, los servicios públicos tales como la energía, el gas, el aseo, la vigilancia y el agua los causa prorrateando por centro de costos de acuerdo al área 69% producción a la cuenta 7116031701, 22% administración cuenta 51111701 y 9% comercial y ventas cuenta 52111501, al momento de hacer el informe de operaciones recíprocas solo se incluye la cuenta 51 y 52 que corresponde al 31% que son recíprocas, sin embargo, la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá reporta el 100%, la de Telecomunicaciones también, lo que indica que imprenta en estos informes deja de reportar el 69% que tiene contabilizado en la cuenta 7 costos directos e indirectos de producción. Caso (Sic) igual ocurre con el pago del Impuesto predial y de vehículos.

Por lo dicho anteriormente, no hay reciprocidad en los reportes con las diferentes entidades estatales, por lo que acudimos a su experticia para que por favor nos asesoren indicando si las cuentas que Imprenta Nacional está utilizando son las correctas para el tipo de prestación de servicio que otorgamos o si las debemos cambiar? Y a cuáles? De acuerdo a

lo establecido en la Resolución N° 139 del año 2015 y su actualización con la Resolución N° 586 del 2018 para de esta manera tener claridad y así lograr homogeneidad en la información contable pública a reportar.”

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

CONSIDERACIONES

El numeral 4.1.2. Representación fiel del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, define la característica cualitativa de representación fiel, así:

“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 de texto)

Así mismo, en el numeral 5. Principios de contabilidad pública del documento en mención, define el principio de Esencia sobre Forma en los siguientes términos: “(...) ...las transacciones y otros hechos económicos de las empresas se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas (CGC) incorporado mediante la Resolución No. 139 de 2015, describe las siguientes cuentas así:

“4204-PRODUCTOS MANUFACTURADOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los ingresos causados por la empresa, que se originan en la venta de productos manufacturados que produce la empresa. (...)

4210-BIENES COMERCIALIZADOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los ingresos causados por la empresa, que se originan en desarrollo de su actividad de comercialización de bienes adquiridos en el mercado, que no han sido sometidos a ningún proceso de transformación por parte de la empresa. (...)

4390-OTROS SERVICIOS

DESCRIPCIÓN

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)

Por su parte, en el Manual Funcional del Proceso de Consolidación de 2018 elaborado por la CGN se establece los siguiente:

“(...) 2.3.6 Regla general de conciliación

Propósitos:

Depurar o deducir, a partir de las OR reportadas y las estimadas, los saldos generados en la agregación de las “Cuentas del Balance de prueba” de las entidades que conforman el centro de consolidación.

Funcionalidad:

Proceso mediante el cual, entidad por entidad, se descuenta del saldo agregado de “las Cuentas del Balance de prueba” el valor del saldo de las OR reportadas, estimadas y asimiladas en cada concepto contable (subcuenta) correspondiente. En este proceso se tienen en cuenta las siguientes consideraciones: (...)

Una vez calculadas las diferencias de saldos por conciliar, el sistema las agrupa por su origen y las identifica de acuerdo con los siguientes mensajes auxiliares:

(...)

6. Por criterio contable y normatividad vigente

Esta clasificación de saldo por conciliar determina disparidad en el criterio para el registro de las operaciones que se pueden resumir en:

- La misma operación se puede aplicar de formas diferentes en cada una de las entidades involucradas (...)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye lo siguiente:

Los hechos económicos se deben reconocer y registrar de acuerdo con la naturaleza de la operación, recurriendo a juicios profesionales para determinar, entre otros aspectos, la cuenta y subcuenta contable que mejor representa la esencia económica de la transacción.

Por lo anterior, si los ingresos causados por la empresa se originan en la venta de productos manufacturados que produce esta misma, se registrarán en la subcuenta 420401-Impresos y publicaciones, de la cuenta 4204-PRODUCTOS MANUFACTURADOS, como es el caso del diario oficial. Si los ingresos causados por la empresa se originan en desarrollo de la actividad de comercialización de bienes adquiridos en el mercado que no han sido sometidos a ningún proceso de transformación por parte de esta, se registrarán en la subcuenta respectiva, de la cuenta 4210-BIENES COMERCIALIZADOS, de acuerdo con el tipo de bien que entregue.

Los ingresos devengados por la empresa que provienen de la prestación de servicios en la ejecución de un conjunto de tareas acordadas en un contrato y relacionadas con

organización de eventos, publicidad y propaganda y gestión documental, se registrarán en las subcuentas 439022-Organización de eventos, 439007-Publicidad y propaganda, y 439090-Otros servicios, respectivamente, de la cuenta 4390-OTROS SERVICIOS; en este último caso, podrán hacer una mayor desagregación a nivel de auxiliares, según sean las necesidades de información.

Es así como la entidad adquirente del producto manufacturado, del bien comercializado o del servicio prestado deberá registrar la cuenta por pagar y el gasto o el activo, según corresponda, de acuerdo con la esencia económica de la transacción, en función de los objetivos que el adquirente se propone con estos, antes que por la mera clasificación presupuestal del gasto.

Respecto a las operaciones recíprocas, se debe tener en cuenta que para los casos en los que la erogación del adquirente implica el registro de un activo antes que un gasto, y para la Imprenta Nacional un ingreso, se generarán saldos por conciliar que, de conformidad con el Manual Funcional del Proceso de Consolidación de la CGN, serán agrupados bajo el concepto de “Por criterio contable y normatividad vigente”, en donde es viable que la misma operación se reconozca de forma diferente en cada una de las entidades involucradas, sin que ello implique errores de registro contable.

CONCEPTO No. 20192000034311 DEL 14-08-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público.
	TEMAS	Ingreso-Venta de bienes Otros ingresos Costo de venta de bienes Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento de los ingresos financieros de las cuotas recibidas por COTECMAR en un arrendamiento financiero.

Doctor

JOSE MANUAL REYES GUEVARA

Jefe División Contabilidad

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

Cartagena de Indias, Bolívar

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550002514-2, del día 09 de julio de 2019, mediante la cual solicita lo siguiente:

“Cotecmar en su calidad de Corporación tiene considerado como actividad principal propender por la generación y el desarrollo del conocimiento científico y tecnológico en la industria naval, marítima y fluvial, de igual manera promueve proyectos comerciales en industrias diferentes a la naval aplicando sus capacidades adquiridas, es así como la Corporación desarrolla proyectos de innovación y gestiona la introducción de sus productos en el mercado.

Resultado de estos esfuerzos, se diseñó y construyó un Empujador de río que se introdujo al mercado a través de un contrato de arriendo con el que se evidencia el beneficio económico que se deriva del nuevo producto y su colocación en el mercado.

De acuerdo a lo estipulado en la resolución 414 para empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público y atendiendo a las disposiciones sobre arrendamientos del punto 13 en su capítulo 1, el reconocimiento contable de esta operación considera que en el contrato de arrendamiento se identificó que se transfieren al arrendatario los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo aunque no haya sido transferida la propiedad del mismo, por tanto, cumple con las

condiciones para clasificarse como un arrendamiento financiero, su tratamiento contable en resumen, implica reconocer una cuenta por cobrar a cargo del arrendatario, retirar el bien de la propiedad planta y equipo de la compañía y reconocer los ingresos financieros y la disminución de la cuenta por cobrar en cada una de las cuotas durante el periodo del plazo del arrendamiento.

Consulta:

El marco normativo para las empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público en el punto 13 del capítulo 1 describe el tratamiento contable de los arrendamientos.

Sobre el caso planteado se expresan las siguientes consultas:

1. Teniendo en cuenta la actividad principal de la Corporación, ¿es posible reconocer los ingresos que se consideran financiero de las cuotas durante el periodo del contrato de arrendamiento en los grupos de cuentas 42 o 43?
2. En caso de que estos ingresos puedan ser reconocidos en los grupos de cuentas 42 o 43, ¿Cuál sería la cuenta contable que podría ser usada para el reconocimiento de estos ingresos?"

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

CONSIDERACIONES

La Norma de arrendamientos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, establece lo siguiente:

"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. (...)

13.2. Arrendamientos financieros

13.2.1. Contabilización para el arrendador

13.2.1.1. Reconocimiento

9. Cuando el arrendamiento se clasifique como financiero, al comienzo del plazo del arrendamiento, el arrendador reconocerá un préstamo por cobrar, el cual se medirá de acuerdo con lo definido en esta Norma. Cualquier diferencia con respecto al valor en libros del activo entregado o de la contraprestación pagada o por pagar se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

13.2.1.2. Medición inicial

10. El valor del préstamo por cobrar será igual a la inversión neta realizada por el arrendador, la cual corresponde a la inversión bruta descontada a la tasa implícita del acuerdo. La inversión bruta es la suma de todos los pagos que recibirá el arrendador por parte del arrendatario, o un tercero vinculado con él, a lo largo del plazo del contrato más el valor residual no garantizado por el arrendatario o por otra entidad vinculada con este. De estos pagos, se excluirán las cuotas de carácter contingente y los costos de los servicios e impuestos, que pagó el arrendador y que le serán reembolsados.

11. La tasa implícita del acuerdo es la tasa de descuento que, al inicio del arrendamiento, produce la igualdad entre a) el valor presente total de los pagos a cargo del arrendatario, o un tercero vinculado con él, más el valor residual no garantizado por el arrendatario o por otra entidad vinculada con éste; y b) la suma del valor razonable del activo arrendado más los costos directos iniciales del arrendador.

12. Si para calcular la tasa implícita del contrato el arrendador no puede determinar el valor razonable del bien arrendado, empleará el costo de reposición o, a falta de este, el valor en libros. El valor razonable y el costo de reposición se determinarán conforme a lo definido en el Marco Conceptual para estas bases de medición. (...)

14. Si el arrendador es productor o distribuidor del activo arrendado, los costos relacionados con la negociación y contratación de un arrendamiento se excluirán de los costos directos iniciales. En consecuencia, estos se excluirán de la inversión neta del arrendamiento y se reconocerán como gasto en el resultado del periodo cuando se reconozca el beneficio de la venta, lo que en un arrendamiento financiero, normalmente, tiene lugar al comienzo del plazo de arrendamiento.

15. Cuando el arrendador sea productor o distribuidor, reconocerá por separado a) la pérdida o ganancia equivalente al resultado de la venta directa del activo arrendado y b) la ganancia financiera que se obtenga en el transcurso del periodo del arrendamiento.

16. El ingreso por la venta del activo para un arrendador que sea productor o distribuidor, será el menor valor entre el valor razonable del activo y el valor presente de todos los pagos que recibirá el arrendador por parte del arrendatario a lo largo del plazo del contrato descontados a la tasa de interés implícita del acuerdo. No obstante, si se han pactado tasas de interés inferiores a las de mercado, se utilizará la tasa de interés de mercado para calcular el valor presente. En todo caso, los pagos incluirán el valor residual del bien arrendado que esté garantizado por el arrendatario o por otra entidad no vinculada con el arrendador, la cual tenga la capacidad financiera de atender las obligaciones derivadas de la garantía prestada.

17. El costo de la venta corresponderá al valor por el que esté contabilizada la propiedad entregada en arrendamiento menos el valor presente del valor residual del activo cuya realización, por parte del arrendador, no esté asegurada o quede garantizada exclusivamente por una parte vinculada con el arrendador. La diferencia entre el ingreso y el costo de la venta será la ganancia en la venta que se reconocerá como tal de acuerdo con las políticas seguidas por la empresa para las operaciones de venta directa.

13.2.1.3. Medición posterior

18. Cada una de las cuotas del arrendamiento se dividirá en dos partes que representan los ingresos financieros y la reducción del préstamo por cobrar. Los ingresos financieros totales se distribuirán entre los periodos que constituyen el plazo del arrendamiento con base en la tasa implícita del contrato. Los pagos contingentes que realice el arrendatario se reconocerán como ingresos en los periodos en los que se incurra en ellos.

19. Las estimaciones de los valores residuales del activo (cuya realización por parte del arrendador no esté asegurada o quede garantizada exclusivamente por una parte vinculada con el arrendador) que se utilicen para determinar el préstamo por cobrar, serán objeto de revisiones regulares. Si se produce una reducción permanente en la estimación del valor

residual, se procederá a revisar la distribución del ingreso del contrato y cualquier reducción respecto a las cantidades de ingresos ya devengados se reconocerá inmediatamente.

20. Para efectos del deterioro y baja en cuentas del préstamo por cobrar, la empresa aplicará lo dispuesto en la Norma de Préstamos por Cobrar.” (Subrayado fuera de texto)

Los párrafos 5 y 6 del numeral 3.4. Medición posterior, de la Norma de Préstamos por cobrar, establece:

“3.4. Medición posterior

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

6. El rendimiento efectivo se reconocerá como mayor valor del préstamo por cobrar y como ingreso en el resultado del periodo. ... (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye lo siguiente:

Es preciso señalar que cuando el arrendamiento se clasifique como financiero al determinar que el arrendador transfiere sustancialmente al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo, así su propiedad no sea transferida, al comienzo del plazo del arrendamiento el arrendador reconocerá un préstamo por cobrar, el cual se medirá de acuerdo con lo definido en la Norma de Préstamos por Cobrar.

Ahora bien, respecto a su consulta, los ingresos financieros de las cuotas del arrendamiento financiero no se registrarán en las cuentas y subcuentas correspondientes de los grupos 42-VENTA DE BIENES y 43-VENTA DE SERVICIOS, toda vez que corresponden al rendimiento financiero del préstamo por cobrar, el cual se reconocerá como mayor valor del préstamo y como ingreso en el resultado del periodo, acreditando la subcuenta 480221-Rendimiento efectivo préstamo por cobrar, de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

Cabe destacar que el arrendador que sea productor o distribuidor del bien reconocerá un ingreso por la venta de bien al comienzo del arrendamiento financiero, por el menor valor entre el valor razonable del activo y el valor presente de todos los pagos que recibirá a lo

largo del plazo del contrato, descontados a la tasa de interés implícita del acuerdo, más no por el rendimiento financiero del préstamo por cobrar.

Adicionalmente, reconocerá el costo de la venta por el valor por el que esté contabilizado el bien entregado en arrendamiento menos el valor presente del valor residual del activo cuya realización, por parte del arrendador, no esté asegurada o quede garantizada exclusivamente por una parte vinculada con el arrendador. La diferencia entre el ingreso y el costo de la venta será la ganancia en la venta que se reconocerá como tal de acuerdo con las políticas seguidas por la empresa para las operaciones de venta directa.

2.23 INGRESOS - VENTA DE SERVICIOS**CONCEPTO No. 20192000030261 DEL 24-07-2019**

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público.
	TEMAS	Venta de servicios
	SUBTEMAS	Reconocimiento del déficit entre subsidios y contribuciones dentro de las cuentas de ingresos operacionales

Doctora
MARTHA SEIDEL PERALTA
Secretaria General
Alcaldía Distrital de Cartagena de Indias
Cartagena de Indias, Bolívar

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con N° 2019550002299-2, el día 18 de junio de 2019, por traslado parcial por competencia hecho por la Comisión de Regulación de Agua Potable y Saneamiento Básico-CRA, mediante la cual solicita se aclare la siguiente pregunta:

“3. ¿El déficit entre subsidios y contribuciones pagados a un prestador debe ser considerado dentro de los ingresos operacionales, que hacen parte de las cuentas 4321 y 4322 conforme a la Resolución 414 de 2014 expedida por la Contaduría General de la Nación?”

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

CONSIDERACIONES

Los artículos 367 y 368 de la Constitución Política de Colombia establecen:

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

(...)

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

La Ley 142 de 1994 “Por la cual se establece el régimen de los servicios públicos domiciliarios y se dictan otras disposiciones”, señala:

“ARTÍCULO 11. FUNCIÓN SOCIAL DE LA PROPIEDAD EN LAS ENTIDADES PRESTADORAS DE SERVICIOS PÚBLICOS. Para cumplir con la función social de la propiedad, pública o privada, las entidades que presten servicios públicos tienen las siguientes obligaciones:

11.3. Facilitar a los usuarios de menores ingresos el acceso a los subsidios que otorguen las autoridades.

(...)

ARTÍCULO 14. DEFINICIONES. Para interpretar y aplicar esta Ley se tendrán en cuenta las siguientes definiciones:

14.29. SUBSIDIO. Diferencia entre lo que se paga por un bien o servicio, y el costo de éste, cuando tal costo es mayor al pago que se recibe.

(...)

ARTÍCULO 87. CRITERIOS PARA DEFINIR EL RÉGIMEN TARIFARIO. El régimen tarifario estará orientado por los criterios de eficiencia económica, neutralidad, solidaridad, redistribución, suficiencia financiera, simplicidad y transparencia.

87.3. Por solidaridad y redistribución se entiende que al poner en práctica el régimen tarifario se adoptarán medidas para asignar recursos a "fondos de solidaridad y redistribución", para que los usuarios de los estratos altos y los usuarios comerciales e industriales, ayuden a los usuarios de estratos bajos a pagar las tarifas de los servicios que cubran sus necesidades básicas.

(...)

ARTÍCULO 89. APLICACIÓN DE LOS CRITERIOS DE SOLIDARIDAD Y REDISTRIBUCIÓN DE INGRESOS. Las comisiones de regulación exigirán gradualmente a todos quienes prestan servicios públicos que, al cobrar las tarifas que estén en vigencia al promulgarse esta Ley,

distingan en las facturas entre el valor que corresponde al servicio y el factor que se aplica para dar subsidios a los usuarios de los estratos 1 y 2. Igualmente, definirán las condiciones para aplicarlos al estrato 3.

Los concejos municipales están en la obligación de crear "fondos de solidaridad y redistribución de ingresos", para que al presupuesto del municipio se incorporen las transferencias que a dichos fondos deberán hacer las empresas de servicios públicos, según el servicio de que se trate, de acuerdo con lo establecido en el artículo 89.2 de la presente Ley. Los recursos de dichos fondos serán destinados a dar subsidios a los usuarios de estratos 1, 2 y 3, como inversión social, en los términos de esta Ley. A igual procedimiento y sistema se sujetarán los fondos distritales y departamentales que deberán ser creados por las autoridades correspondientes en cada caso.

89.8. (modificado por el artículo 7 de la Ley 632 de 2000) En el evento de que los 'Fondos de Solidaridad y Redistribución de Ingresos' no sean suficientes para cubrir la totalidad de los subsidios necesarios, la diferencia será cubierta con otros recursos de los presupuestos de las entidades del orden municipal, distrital, departamental o nacional.

(...)

ARTÍCULO 99. FORMA DE SUBSIDIAR. Las entidades señaladas en el artículo 368 de la Constitución Política podrán conceder subsidios en sus respectivos presupuestos de acuerdo a las siguientes reglas:

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

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

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

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

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

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

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

La Norma 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, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, señala:

“1. INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS

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

1.1. Reconocimiento

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

(...)

1.1.2. Ingresos por prestación de servicios

6. Se reconocerán como ingresos por prestación de servicios los recursos obtenidos por la empresa en la ejecución de un conjunto de tareas acordadas en un contrato. Estos ingresos se caracterizan porque tienen una duración determinada en el tiempo y buscan satisfacer necesidades de los usuarios o cumplir requerimientos contractuales previamente establecidos.

(...)

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.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

En virtud de lo estipulado en la Constitución Política de Colombia, al determinar que los municipios pueden conceder subsidios en favor de los usuarios de los estratos de menor capacidad económica, la Ley 142 de 1994 define los subsidios como la diferencia entre lo que se paga por un bien o servicio y el costo de éste, cuando tal costo es mayor al pago, y establece que los subsidios son otorgados únicamente a los usuarios de estratos 1, 2 y 3, las comisiones de regulación son las encargadas de determinar las condiciones de otorgamiento.

Igualmente, la mencionada Ley señala que las empresas de servicios públicos domiciliarios deberán firmar contratos con los municipios para asegurar la transferencia de los subsidios otorgados a la población beneficiaria de los mismos. En este sentido, para las empresas de servicios públicos estos recursos corresponden al pago insoluto por los servicios a los

usuarios beneficiados con los subsidios, por lo cual, el giro de estos por parte del Municipio no corresponde a un ingreso adicional para la empresa de servicios públicos, sino abonos al valor reconocido en las cuentas por cobrar por la prestación de los servicios subsidiados.

Ahora bien, teniendo en cuenta que las empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios están obligadas a separar en sus facturas el valor que corresponde al servicio y el factor que se aplica para dar subsidios a los usuarios de los estratos 1, 2 y 3, así como a diferenciar en las facturas el valor del consumo y de los aportes o contribuciones que realizan los estratos 5 y 6 y sectores industrial y comercial, a fin de ejercer el control en la compensación interna con los subsidios otorgados, el registro contable debe realizarse de igual forma.

Por lo tanto, para llevar a cabo el registro de la prestación de los servicios de acueducto y alcantarillado de usuarios con servicio subsidiado, la empresa de servicios públicos reconocerá mediante un débito en las subcuentas respectivas a la cuenta 1318-PRESTACIÓN DE SERVICIOS, el valor total del servicio prestado, y un crédito en las subcuentas y cuentas correspondientes al servicio de la cuenta 43-VENTA DE SERVICIOS. La Empresa deberá adoptar los mecanismos apropiados para identificar el componente que será cobrado al Municipio por concepto de subsidios.

Por el contrario, para efectuar el reconocimiento de la prestación de los servicios de acueducto y alcantarillado de usuarios en estratos 5 y 6 y sectores industrial y comercial, debe tenerse en cuenta que el esquema de subsidios incorpora a estos, una financiación con un factor adicional que debe registrarse mediante un crédito en las subcuentas 240723-Fondo de solidaridad y redistribución del ingreso-Servicios públicos, de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, el valor del servicio prestado se registrará con un crédito en las subcuentas y cuentas correspondientes a la cuenta 43-VENTA DE SERVICIOS y un débito en las subcuentas respectivas a la cuenta 1318-PRESTACIÓN DE SERVICIOS por el valor total del servicio y contribución.

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

Si el valor del recaudo del factor adicional antes mencionado, es superior al importe a subsidiar en favor de los estratos 1, 2 y 3, esto significa que se genera un excedente, que en efecto, la Empresa deberá girar al Fondo de Solidaridad y Redistribución del Ingreso por el

diferencial presentado, para lo cual debitará la subcuenta 240723-Fondo de Solidaridad y Redistribución del Ingreso-Servicios públicos, de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Si como resultado de la comparación entre los subsidios y las contribuciones registrados para cada servicio la contribución es menor, el saldo de la subcuenta que identifica los subsidios de la cuenta 1318-PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS, corresponde al valor por cobrar al Fondo de Solidaridad y Redistribución del Ingreso, de conformidad con la reglamentación establecida en él.

Por lo anterior, el déficit entre subsidios y contribuciones corresponde al saldo de la cuenta por cobrar insoluto de los usuarios de los estratos 1, 2 y 3, que la empresa de servicios públicos deberá cobrar al Municipio con cargo al Fondo de Solidaridad y Redistribución del Ingreso. Cuando dichos recursos sean recibidos a conformidad, la empresa debitará la subcuenta respectiva a la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1318-PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto N° 20192000029921 del 23-07-2019

2.24 INGRESOS POR TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES**CONCEPTO N° 20192000013751 DEL 11-04-2019**

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Gastos por subvenciones Otros activos
	SUBTEMAS	Reconocimiento de activos generados en el desarrollo de convenios Interadministrativos.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público.
	TEMAS	Ingresos por subvenciones Otros activos
	SUBTEMAS	Reconocimiento de activos generados en el desarrollo de convenios Interadministrativos.

Doctora
HILDA LUPE GOMEZ TOBAR
Profesional Especializado con funciones de Contador
Alcaldía Municipal de Chía
Chía

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el 2019550001278-2 del 22 de marzo de 2019, en el cual manifiesta que el Municipio maneja convenios interadministrativos con la Empresa de Servicios Públicos de Chía EMSERCHÍA E.S.P, sobre las cuales le surgen inquietudes para el reconocimiento contable:

Aclara que los convenios entre las dos entidades tienen una destinación específica y corresponden a convenios de asociación con el objetivo de anuar esfuerzos para la terminación de la construcción del colector de aguas lluvias, para la renovación de redes de tubería de asbesto cemento en diferentes sectores del área urbana, para la reposición de redes de acueducto en el sector occidental del municipio de CHIA.

Adicionalmente manifiesta que los activos generados en los convenios, no cumplen con las condiciones de Activos para el Municipio, de acuerdo a la Marco Conceptual para Entidades

de Gobierno, dado que el Municipio no espera un beneficio futuro de estos activos, para que sea catalogado como activos bajo el nuevo Marco normativo descrito en la Resolución N° 533 de octubre de 2015, lo que se genera es un beneficio y mejoramiento de la calidad de vida de los habitantes del Municipio, lo cual para los Estados Financieros el Municipio de Chía es un gasto de Inversión Social, y que las condiciones Generales de estos convenios, son:

- “De estos convenios se genera la construcción, ampliación, mejoramiento y reposición de redes de acueducto y alcantarillado del Municipio de Chía, en donde se evidencia que el destino final de los bienes en el marco de estos convenios son para Emserchía E.S.P., quien dando cumplimiento al nuevo marco contable es quien tiene el control y el beneficio económico futuro del activo y quien realizará los mantenimientos futuros, entre otros.
- Los aportes que entrega el Municipio de Chía son exclusivamente para obra, el supervisor designado por el Municipio (EMSERCHIA) es quien realiza el debido control de la ejecución de estos recursos, a través de los avances, las actas de construcción e informes de ejecución financiera y la terminación de los mismos.
- Las ejecuciones de estas construcciones no se encuentran reconocidas en los Estados Financieros del Municipio de Chía.
- En el balance general del Municipio de Chía se reflejan los saldos de los recursos entregados en administración y a medida que se van legalizando los mismos se va afectado el gasto social del Municipio de Chía.”

Consulta:

1. Dentro de estos convenios, ¿se generan activos para el Municipio de Chía? (...)

Teniendo en cuenta que “(...) el Municipio de Chía no espera un beneficio futuro de estos activos, para que sea catalogado como activos bajo el nuevo marco normativo descrito en la Resolución 533 de octubre de 2015, lo que se genera es un beneficio y mejoramiento de la calidad de vida de los habitantes del Municipio, lo cual para los Estados Financieros el Municipio de Chía es un gasto de Inversión Social.” (...)

En los siguientes términos se resuelve la consulta:

CONSIDERACIONES

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, “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)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas a aplicar por las Entidades de Gobierno, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública por la Resolución 620 de 2015 y modificado por las Resoluciones 468 de 2016, 598 y 625 de 2017, describe las cuentas, así:

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

5424-SUBVENCIONES: “Representa el valor de los recursos entregados sin contraprestación a empresas públicas o privadas para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos.” (Subrayado fuera de texto)

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.

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.”

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, así:

“2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN

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

4430-INGRESOS TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES:

Representa el valor de los recursos procedentes de terceros que están orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos, por parte de la empresa en liquidación.

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.”

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.” (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, la CGN expidió el concepto N° 20172000062251 dirigido al doctor Jairo Pinzón Guerra Representante Legal de la Empresa de Servicios Públicos de Chía, sobre el reconocimiento de activos generados en el desarrollo de un convenio interadministrativo, el cual en las conclusiones señaló lo siguiente:

“Con el propósito de determinar quién reconoce los bienes surgidos en el desarrollo del convenio interadministrativo celebrado entre el Municipio de Chía y la E.S.P. de Chía, las entidades deberán considerar la esencia sobre la forma del hecho económico que subyace al convenio, toda vez que estos deben ser reconocidos por la entidad que efectivamente mantenga el control y espere recibir futuros beneficios económicos o potencial de servicio de los mismos. Para ello, la entidad deberá evaluar el objeto, alcance, derechos y obligaciones, entre otros aspectos, del acuerdo o convenio, y así determinar el tipo de relación que se configura entre la entidad que entrega los recursos y la entidad que los recibe, en las que se pueden identificar las siguientes situaciones:

- Entrega de recursos mediante una relación de agencia o mandato, en la cual, la entidad cedente o principal, mantiene el control sobre los mismos, posee derecho pleno sobre el potencial de servicio o sobre los beneficios económicos asociados a estos. Por su parte, la entidad que actúa como agente, ejecuta el objeto del acuerdo por cuenta y riesgo de la entidad principal. Caso en el cual los recursos siguen siendo controlados por la entidad que los entrega, quien reconocerá un derecho y el tercero una obligación.

- Entrega de recursos en el cual, la entidad receptora de los recursos desarrolla por su cuenta y riesgo todas las actividades inherentes y necesarias para la consecución de los fines del proyecto, recibiendo como contraprestación el monto fijado como valor del contrato. Bajo esta circunstancia, se originará un ingreso para el tercero, en tanto que para quien entrega los recursos, habrá finalmente un gasto, costo o adquisición de un activo, según las características, alcance y objetivos de lo contratado.

- Aporte de recursos para el desarrollo de un proyecto o actividad, bajo la modalidad de operación conjunta, en la que ambas partes relacionadas en el acuerdo mantienen el control del mismo, por lo cual, las decisiones se toman de forma unánime. En este caso, las partes tienen derechos y obligaciones en relación con los activos y pasivos aportados, y adicionalmente cada parte registrará los ingresos, gastos y costos que le sean imputables, de conformidad con lo establecido en el convenio.

- Cesión plena del control sobre los recursos entregados. Caso en el que el principal debe reconocer la entrega del dinero como una subvención, la cual puede ser condicionada o no condicionada. La entidad que recibe los recursos tendrá el control de los mismos y los deberá reflejar en sus activos, registrando un ingreso si no hay condición asociada, o un pasivo, en caso contrario.

Es importante precisar que para definir quién obtiene el control de los bienes, la entidad deberá verificar entre otros aspectos: si tiene la capacidad para usar el bien o definir el uso que se le dará al mismo, si recibe los beneficios económicos o potencial de servicio, capacidad de restringir su uso, si mantiene los riesgos y beneficios de los recursos, entre otros aspectos que se crean importantes.” (...)

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, para determinar qué entidad debe reconocer los bienes surgidos en el desarrollo del convenio interadministrativo celebrado entre el Municipio de Chía y la E.S.P. de Chía, las entidades deberán considerar la esencia sobre la forma del hecho económico que subyace al convenio, toda vez que estos deben ser reconocidos por la entidad que efectivamente mantenga el control y espere recibir futuros beneficios económicos o potencial de servicio de los mismos

Por tanto, para definir quién obtiene el control de los bienes, las entidades deberán verificar cual tiene la capacidad para usar el bien o definir el uso que se le dará al mismo, si recibe los beneficios económicos o potencial de servicio, capacidad de restringir su uso, si mantiene los riesgos y beneficios de los recursos, entre otros aspectos que se crean importantes.

Con base en el anterior, las entidades deberán evaluar en cuál de las circunstancias descritas se enmarcan los hechos económicos derivados del contrato interadministrativo, y aplicar el procedimiento contable respectivo.

A continuación, se señalan los lineamientos para desarrollar el proceso contable cuando se trate de la ejecución de convenios interadministrativos en el Municipio, concurre o apoya la gestión de una empresa, mediante la financiación de proyectos de inversión que ejecuta la empresa beneficiaria, o cuando los recursos se entregan en calidad de administración:

- 1) Tratándose del apoyo financiero a la gestión de la empresa, sin contraprestación, donde el Municipio cede el control sobre los recursos, las entidades deben determinar si el Municipio como entidad cedente ha impuesto condiciones para la entrega definitiva de los recursos, o si lo acordado en las cláusulas constituye

restricciones o limitaciones sobre el uso de los recursos por parte de la entidad beneficiaria o receptora.

a) Si en el marco del convenio no se han establecido condiciones para la subvención:

En el momento en que se genere el acto administrativo que ordena el traslado de los mismos a la Empresa, dicha operación se deberá reconocer como un gasto por Subvenciones en la subcuenta 54245-Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 5425-SUBVENCIONES, con crédito a la subcuenta 24225-Subvención por recursos transferidos a las empresas de la cuenta 2402-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, en tanto que la empresa receptora o beneficiaria registrará un ingreso por la transferencia recibida, mediante un débito en la subcuenta 132416-Subvenciones por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR, con crédito a la subcuenta 44305-Subvención por recursos transferidos de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

En este caso el control de los recursos y el producto de la ejecución le corresponde a la empresa y por tanto, con la ejecución deberá reconocer en contabilidad los activos o gastos, según correspondan.

b) Cuando para la subvención de recursos se han impuesto condiciones

Este caso hace referencia a que la entidad receptora o beneficiaria del apoyo financiero, en este caso (EMSERCHIA E.S.P) adquiere el derecho a los mismos hasta tanto cumplan las condiciones fijadas por la entidad cedente, como suele ocurrir cuando se exige el uso o destinación a una finalidad particular y si esto no ocurre, dichos recursos deben reintegrarse a la entidad que los transfirió, quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución.

En este contexto, la entidad que cede los recursos, en el momento en que ordena el traslado de los mismos, registrará un débito en la subcuenta 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas, de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS y como contrapartida un crédito en la subcuenta 24225-Subvención por recursos transferidos a las empresas de la cuenta 2402-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, la cual cancelará con el respectivo giro.

Por su parte, la empresa receptora de los recursos, reconocerá un débito en la subcuenta, en la subcuenta 132416-Subvenciones por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR y como contrapartida un crédito en la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas, de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS.

A su vez, cuando reciba los dineros en su tesorería, reconocerá el recaudo mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y como contrapartida un crédito en la subcuenta 132416-Subvenciones por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR.

Con la ejecución de los recursos por parte de la empresa, la entidad cedente reconocerá el gasto por subvención y amortizará el cargo diferido, para lo cual debitará las 542405-Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 5425-SUBVENCIONES, y acreditará la subcuenta 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas, de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS.

Por su parte, la Empresa que recibe los recursos y tendrá el control de los mismos, con la ejecución, reconocerá los activos o gastos, según correspondan, y las respectivas cuentas por pagar; alternamente, reconocerán el ingreso por la transferencia y amortizarán el crédito diferido, para lo cual debitarán la subcuenta 299003 Ingreso diferido por subvenciones condicionadas, de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS con crédito a la subcuenta 44305-Subvención por recursos transferidos de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

De acuerdo con lo expuesto anteriormente, al Municipio analizar las cláusulas pactadas en los convenios que ha suscrito con EMSERCHIA E.S.P y que se encuentran en ejecución, para identificar si en éstos se han impuesto condiciones específicas, para aplicar, según corresponda, el tratamiento antes referido, y comunicarle a la contraparte sobre dicho procedimiento con el fin que este realice los registros que correspondan y no se presenten diferencias en las operaciones recíprocas.

2) Cuando se trate de convenios interadministrativos en los cuales una entidad entrega a otra dineros para la ejecución de una obra, donde de conformidad con la esencia económica la entidad que entrega mantiene el control sobre los recursos por cuanto es quien decide sobre la destinación de los mismos, en este caso la entidad cedente (en este caso el Municipio) deberá reconocer el giro de los recursos como recursos entregados en administración, mediante un débito en la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

En tanto, la empresa gestora o receptora (EMSERCHIA E.S.P) debita la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y acredita la subcuenta 290201-En administración, de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

En este tipo de acuerdos, con la utilización de los recursos se desarrolla el cometido estatal de la entidad principal, por tanto, esta tiene derechos sobre el potencial de servicios o sobre

la capacidad de tales recursos para generar beneficios económicos y por tanto con la ejecución, reconocerán los activos o gastos, según corresponda.

En cada caso, las operaciones recíprocas entre el Municipio y la Empresa corresponden a los gastos por subvenciones y los saldos que subsistan por las obligaciones registradas por parte del Municipio, en tanto que EMSERCHIA reportará los ingresos por subvenciones y los saldos que subsistan por los derechos reconocidos.

Se anexa el concepto N° 20172000062251 por estar relacionado con el caso planteado en su consulta, el cual se complementa con el presente pronunciamiento.

CONCEPTO No. 20192000072341 DEL 05-12-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	2402-Subvenciones por pagar 5424-Subvenciones
	SUBTEMAS	Reconocimiento de recursos entregados a Empresas que no Cotizan en el mercado de valores y que no Captan ni Administran ahorro del público

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público.
	TEMAS	1324-Subvenciones por cobrar 4430-Subvenciones
	SUBTEMAS	Reconocimiento de recursos recibidos del Gobierno Nacional para atender gastos de funcionamiento e inversión

Doctora
 MYRIAM MARLENY HINCAPIÉ CASTRILLÓN
 Subcontadora de Centralización de la Información
 Contaduría General de la Nación
 Presente

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 20195500041172 del 27 de noviembre de 2019, mediante la cual solicita revisar los aspectos técnicos contables relacionados con las cuentas utilizadas por el Tesoro Nacional para registrar los recursos entregados para el pago de gastos de funcionamiento e Inversión a las entidades ESE Instituto Nacional de Cancerología, ESE Sanatorio de Agua de Dios y el Hospital Militar Central.

Con la entrega de los recursos, el Tesoro Nacional utiliza la subcuenta 570508-Funcionamiento de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS y por su parte las entidades que los reciben los reconocen en la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES, en razón a que son entidades que aplican el Marco normativo para las Empresas que no Cotizan en el mercado de valores y que no Captan ni Administran ahorro del público, lo cual ha generado representativas diferencias en el informe de operaciones recíprocas.

CONSIDERACIONES

La Norma de Ayudas Gubernamentales y Subvenciones contenida en el Capítulo IV, numeral 2 de las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, adoptadas por la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, dispone:

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

(...)

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.

(...)

2.2.2. Medición

12. Las subvenciones pueden ser monetarias y no monetarias. Las monetarias se medirán por el valor recibido. (...)

Por su parte, el CGC aplicado por 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 139 de 2015 y sus modificaciones, 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.”

Por su parte, el CGC aplicado por las Entidades de Gobierno, incorporado al RCP por la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, describe las cuentas:

“2402 SUBVENCIONES POR PAGAR, Representa 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 de texto)

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor del pago parcial o total efectuado por cada uno de los conceptos.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de las obligaciones que se adquieran por concepto de subvenciones.”

“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.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor de la subvención causada.

SE ACREDITA CON:

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

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas nos permitimos señalar:

El reconocimiento de los recursos entregados por la DGCPTN a Empresas que no Cotizan en el mercado de valores y que no Captan ni Administran ahorro del público, serán reconocidos mediante un débito en la subcuenta 542405-Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 5424-SUBVENCIONES, con crédito a la subcuenta 240205-Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR.

Por su parte, las empresas, ESE Instituto Nacional de Cancerología, ESE Sanatorio de Agua de Dios y el Hospital Militar Central, empresas del ámbito de la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, quienes reciben los recursos del Gobierno nacional para gastos de funcionamiento e inversión, reconocerán el derecho debitando la subcuenta 132416-Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR, acreditando la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

De acuerdo con lo anotado, la DGCPTN no utilizaría la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS por la entrega de recursos a entidades que aplican el Marco normativo de la Resolución 414 de 2014.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto N° 20192000006531 del 28-02-2019
20192000013071 del 08-04-2019
20192000021711 del 22-05-2019
20192000027981 del 04-07-2019
20192000030401 del 25-07-2019
20192000047381 del 11-09-2019
20192000052821 del 16-09-2019
20192000066501 del 20-11-2019
20192000077821 del 24-12-2019

2.25 OTROS INGRESOS**CONCEPTO N° 20192000010941 DEL 20-03-2019**

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público.
	TEMAS	Ingresos de actividades ordinarias Otros pasivos diferidos.
	SUBTEMAS	Reconocimiento de los componentes del Costo Medio de Inversión incluidos en la tarifa de los servicios públicos domiciliarios.

Doctor
 GUILLERMO ARBEY RODRÍGUEZ BUITRAGO
 Gerente
 Acuavalle S.A,-E. S. P.
 Santiago de Cali-Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2019550000356-2 del 7 de Febrero de 2019, mediante la cual solicita aclarar de los conceptos 20172000056251 de 9 de septiembre de 2017 y 20172000056661 del 11 de septiembre de 2017, emitidos por la CGN, el procedimiento contable a aplicar por las Empresas de servicios públicos domiciliarios para el registro de los recursos incluidos en la tarifa, correspondientes al Costo Medio de Inversión-CMI, en donde se indicó que éste debía reconocerse como un pasivo.

Sobre el particular expone lo siguiente:

“... el denominado Costo Medio de Inversión (CMI) incluido en cada m3 de agua cobrado a los usuarios tiene como objetivos:

- a) Recuperar (en el plazo de vida útil remanente) el “costo de la inversión”, esto es la depreciación y la rentabilidad sobre el capital de los activos previamente existentes.
- b) Recuperar (en el plazo de vida útil), el “costo de la inversión”, esto es, la depreciación rentabilidad sobre el capital de las inversiones a realizar en los próximos 10 años.

El componente a) está devolviendo a las empresas el capital invertido en el pasado, por lo tanto, estas pueden utilizar el ingreso generado para el repago de la deuda adquirida para realizar esa inversión o para remunerar a sus socios, sean estos públicos o privados. Por tanto, no tiene sentido alguno pensar que esos recursos deban constituir reserva o similar.

El componente b) por su parte, es un préstamo que las empresas están recibiendo de sus usuarios (reconociendo sobre este el costo de capital definido por la CRA, pues a la tarifa se lleva el valor futuro de la inversión descontado ese valor a dicha tasa). Dado que en cada año solo se recupera la depreciación y la rentabilidad, cuando la empresa en un año realiza con sus recursos una inversión igual o superior a dicha depreciación más rentabilidad que han cobrado a sus usuarios en ese año, ya no tiene deuda con los usuarios, tal como lo determina la fórmula de Provisiones para Inversión definida en el artículo 109 de la Resolución CRA 688 que establece:

(...)

ARTÍCULO 109. Provisión de inversiones por no ejecución del POIR (...)

Parágrafo. A partir del cuarto año de vigencia de la formula tarifada definida en la presente resolución, las personas prestadoras deberán constituir un encargo fiduciario y trasladar al mismo, el saldo de la provisión constituida con el fin de continuar ejecutando las inversiones del POIR pendientes o en mora. Los costos relacionados con la apertura y administración del encargo fiduciario deberán ser asumidos por la persona prestadora. (...)

Para dar claridad de lo anterior, la CRA en el concepto otorgado a Aguas de Cartagena S.A E.S.P. bajo el radicado N° 20174010003591 del 01 de febrero de 2017, presentó como archivo adjunto, un ejemplo de cálculo de la provisión de inversiones, en cuyo desarrollo se observa claramente que el “Costo de Inversión” de que trata el artículo 109 de la Res. CRA 688, es efectivamente la depreciación y rentabilidad de la inversión proyectada, sin existir en ese cálculo ninguna referencia a la depreciación y rentabilidad de la base de capital regulada al inicio del período tarifario, es decir que no es sobre todo el CMI que se deben hacer provisiones pues solo puede considerarse como un cobro por un servicio aún no prestado la diferencia la parte correspondiente a la inversión proyectada.

Tomando en consideración lo anterior, les pedimos aclarar de manera precisa el alcance de los conceptos citados al inicio de este documento, ya que los organismos de control, en especial las contralorías, que no conocen, ni tienen porqué conocer en detalle la formulación conceptual y matemática de la regulación definida por la CRA, están considerando que las empresas deben dar cumplimiento al registro contable según lo definido en dicho concepto.

Consideramos que el concepto de reserva solo debe aplicarse al componente del CMI destinado a cubrir el costo de la inversión futura (es decir el citado en el literal b arriba anotado) y que la reserva debe aplicarse exactamente como lo establece la CRA como organismo de regulación sectorial.”

CONSIDERACIONES

La Resolución CRA 688 de 2014 de la Comisión de Regulación de Agua potable y Saneamiento básico, “Por la cual se establece la metodología tarifaria para las personas prestadoras de los servicios públicos domiciliarios de acueducto y alcantarillado con más de 5.000 suscriptores en el área urbana”, modificada por la Resolución CRA 735 de 2015, define el CMI y los elementos a considerar para su cálculo.

Para determinar los valores, el ARTÍCULO 5° señala: “Año base. Para efectos de la presente resolución, se considerará como año base el 2013”

En relación con el CMI para la remuneración de los bienes al servicio de la ESP en el año base, esta Normativa en el título IV. DE LOS COSTOS DE PRESTACIÓN, Capítulo III DEL COSTO MEDIO DE INVERSIÓN, artículo 46. Base de Capital Regulada del Año Base (BCRo), señala: “La base de capital regulada del año base para los servicios públicos domiciliarios de acueducto y alcantarillado se define de acuerdo con la siguiente expresión:

$$BCR0,ac/al = VI287,ac/al + VIDí287,ac/al$$

(...)

Donde:

$VIDí287,ac/al =$ Valor por cobrar de los activos afectos a la prestación del servicio que se encuentran en funcionamiento en el año base, sin incluir las inversiones ejecutadas con base en los planes de inversión de la Resolución CRA 287 de 2004 (VPIRER) para cada servicio público domiciliario. Para su cálculo se seguirá lo dispuesto en el parágrafo 4 del presente artículo.

(...)

Parágrafo 4. El valor por cobrar de los activos afectos a la prestación del servicio que se encuentran en funcionamiento en el año base ($VIDí287, ac/al$), se determinará de acuerdo con el valor registrado en los estados financieros a cierre de diciembre del año base netos de depreciaciones, ajustado por inflación, sin incluir valorizaciones. En el caso que no sea posible valorar los activos afectos a la prestación del servicio por medio de la información contable podrá determinarlos con una valoración técnica, definida teniendo en cuenta lo

establecido en el ANEXO IV. A partir de la vigencia de la presente resolución, el cálculo de su rentabilidad se realizará con base en la tasa de descuento, vidas útiles y método de depreciación lineal del presente marco tarifario.”

De otra parte, el Plan de Obras de Inversiones Reguladas (POIR), para el cálculo del componente de remuneración de inversiones futuras, según el artículo 50 de esta misma norma, comprende, “el conjunto de proyectos que la persona prestadora considera necesario llevar a cabo para disminuir las diferencias frente a los estándares del servicio exigidos durante el período de análisis, en el APS de cada uno de los municipios que atiende. La persona prestadora deberá tener en cuenta en la definición de cada uno de los proyectos incluidos en el POIR los componentes técnicos, de gestión ambiental y gestión de riesgos.

(...)

En todo caso, los proyectos que se incluyan en el POIR corresponderán a aquellos que se financien exclusivamente vía tarifa. (...)

Y de otra parte, en el artículo 52. Criterios para definir los proyectos en el POIR, señala:

“(...) Los recursos recaudados con el CMI deben enfocarse para financiar proyectos que permitan disminuir las diferencias frente a los estándares del servicio, dando prioridad a los proyectos que logren en el menor tiempo, y a los menores costos posibles, mejoras en el cumplimiento de las metas proyectadas para cada dimensión. Para lo anterior, se deberá atender, entre otras, la reglamentación que sobre el orden de prioridades se encuentra definida en el Reglamento Técnico del Sector de Agua Potable y Saneamiento Básico RAS-2000 o en la norma que lo modifique, adicione o derogue.”

Además, el artículo 109 dispone que deberá constituirse una provisión de inversiones por no ejecución del POIR según la metodología allí señalada, anotando en el párrafo que “A partir del cuarto año de vigencia de la metodología tarifaria definida en la presente resolución, las personas prestadoras deberán constituir un encargo fiduciario y trasladar al mismo, el saldo de la provisión constituida con el fin de continuar ejecutando las inversiones del POIR pendientes o en mora. Los costos relacionados con la apertura y administración del encargo fiduciario deberán ser asumidos por la persona prestadora.”. En reunión con funcionarias de la CRA, esta provisión se refiere a los recursos que vía CMI se recauden para la realización de proyectos futuros y que no se hubieran llevado a cabo.

En relación con la normatividad contable pública, el Marco conceptual del Marco normativo para las Empresas que no Cotizan en el mercado de valores y que no Captan ni Administran ahorro del público, contenido en la Resolución 414 de 2014, define los elementos de los estados financieros, señalando en el numeral 6.2.1. “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. (...)

Las obligaciones pueden ser exigibles legalmente como consecuencia de la ejecución de un contrato o de un mandato contenido en una norma legal. (...)

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)

Por su parte, el numeral 6.1.4. 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. (...)”

Los ingresos se reconocerán, según lo dispuesto en el numeral 6.2.3. “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. (...)

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)

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar:

Los ingresos corresponden a los incrementos en los beneficios económicos, obtenidos en el periodo contable que dan como resultado el aumento del patrimonio de la Empresa y se

reconocen en la contabilidad cuando puedan medirse con fiabilidad y se posee un grado de certidumbre suficiente de que van a ser realizados.

Ahora, respecto de los elementos que componen la tarifa que cobran las Empresas de servicios públicos domiciliarios, según la regulación de la CRA, el cargo por consumo incluye entre otros, el Costo Medio de Inversión-CMI o remuneración obtenida por los activos asociados con la prestación del servicio, el cual incluye un primer componente relacionado con la remuneración por los activos que utilizaba la ESP hasta Junio 30 de 2016 para la prestación del servicio, que efectivamente constituye un ingreso de la Empresa y se causará con el valor del servicio prestado, debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1318-PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 4321-SERVICIO DE ACUEDUCTO o 4322-SERVICIO DE ALCANTARILLADO.

El segundo componente, calculado conforme a lo dispuesto en Resolución expedida por la Comisión de Regulación de Agua potable y Saneamiento Básico, entidad regulatoria en la materia, corresponde a los recursos liquidados en la tarifa, destinados a atender el Plan de Obras e inversiones o inversión futura, los cuales hasta cuando se ejecutan las obras deberán registrarse en la contabilidad de la ESP como un pasivo diferido mediante un débito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1318-PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS, con crédito a la subcuenta 299090-Otros pasivos diferidos de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS.

Con la ejecución de las inversiones planeadas, cancelará el pasivo diferido y reconocerá el ingreso.

En relación con la cuenta del pasivo se evaluará la creación de una subcuenta específica para registrar el CMI para atender el Plan de Obras e Inversiones.

Este procedimiento, facilita a la Empresa y a los usuarios de la información, el control de los recursos por ejecutar o para atender lo dispuesto en el parágrafo del artículo 109 de la Resolución CRA 688 en donde, si en un plazo determinado no se ejecuta el Plan de Obras e Inversiones, estos valores se trasladan al encargo fiduciario constituido para atender la realización de las inversiones o para su devolución, conforme a la precisión expresada por funcionarios de la CRA.

Con el presente se complementan los conceptos 20172000056251 de 9 de septiembre de 2017 y 20172000056661 del 11 de septiembre de 2017, en relación con la distribución del CMI y su correspondiente registro.

CONCEPTO N° 20192000012021 DEL 28-03-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público.
	TEMAS	Ingresos
	SUBTEMAS	Reconocimiento de los intereses generados por los recursos del Fondo de Vivienda y que son destinados a los créditos de vivienda.

Doctor
 MOISES BANGUERA PINILLO
 Profesional Especializado con funciones de Contador
 Industria de Licores del Valle (ILV)
 Palmira.

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el 2019550001126-2 del 12 de marzo de 2019, trasladada a esta Subcontaduría por el doctor Jaime Humberto Jiménez Vergel Coordinador Grupo de Servicio al Bogotá D.C.ano Institucional de la Función Pública en la cual formula la siguiente consulta:

“La Industria de Licores del Valle del Cauca, con NIT 890399012, es una Empresa Industrial y Comercial del Estado del Orden Departamental.

Mediante acuerdo de Junta Directiva N° 63 de 251 de octubre de 1982 creó el Fondo de vivienda para otorgar créditos de vivienda a sus trabajadores.

El llamado Fondo de vivienda no tiene personería jurídica y los recursos destinados para tal fin, se manejan en la contabilidad de la empresa. Es decir el valor de los créditos otorgados a los trabajadores y los abonos que hacen los mismos están en el balance de la ILV.

El llamado fondo se nutre de los recursos que defina la ILV de sus propios recursos, de los abonos a capital y de los intereses.

La consulta es la siguiente:

¿Los recursos que destina la ILV para préstamos a los trabajadores de sus propios recursos deben afectar el presupuesto de la entidad?, es decir deben aprobarse en el presupuesto oficial? ¿O solo debe ser un traslado de cuenta bancaria o de tesorería?

Los recursos por abonos a capital de los trabajadores que ingresen a las cuentas de la ILV, para destinarlos a créditos de vivienda, ¿deben ingresar al presupuesto de la ILV y otorgarlos desde el presupuesto oficial de la entidad?

Por ser estos recursos destinados a vivienda, no deben reflejarse en el presupuesto de la entidad, ¿solo deben manejarse por tesorería?

Los intereses que se generan del fondo afectan los ingresos de la entidad, pero según el reglamento deben destinarse para créditos de vivienda. ¿Como debe ser su afectación contable y presupuestal?”

En los siguientes términos se resuelve la consulta:

CONSIDERACIONES

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

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

Establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan uniformar, centralizar y consolidar la Contabilidad Pública.

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

De otra parte, la Resolución 139 de 2015 y sus modificaciones, aplicable por las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público señala la descripción y dinámica de la siguiente cuenta:

“4802-FINANCIEROS

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. Así mismo, representa el valor de los ingresos originados por el reconocimiento del valor

del dinero en el tiempo de los activos que respaldan beneficios posempleo” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Sobre los interrogantes relacionados con el manejo presupuestal de los recursos que la Empresa destina a los préstamos para los empleados, me permito aclarar que la Contaduría General de la Nación (CGN) no tiene la competencia para pronunciarse sobre aspectos de carácter presupuestal, por cuanto el artículo 4 de la Ley 298 de 1996, establece como funciones de CGN, entre otras: “Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación”.

Por esta razón, de conformidad con lo estipulado en el artículo 21 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo Ley 1437 de 2011, modificado por el artículo 1 de la Ley 1755 de 2015 por medio de la cual se regula el Derecho Fundamental de Petición y se sustituye un título del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, he dado traslado de esta solicitud a la Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público por cuanto el tema consultado relacionado con el manejo presupuestal es de competencia de esa Dirección.

Con relación al interrogante sobre la afectación contable de los rendimientos que genera el Fondo y que según el reglamento deben destinarse a los créditos de vivienda, de conformidad con el Marco Normativo Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, corresponderán a un mayor valor del Fondo en la subcuenta y cuenta del activo donde se tengan reconocidos estos recursos, con crédito a la subcuenta respectiva de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto N° 20192000000231 del 09-01-2019
20192000000321 del 10-01-2019
20192000002301 del 30-01-2019
20192000007111 del 04-03-2019
20192000011281 del 22-03-2019
20192000021711 del 22-05-2019
20192000026751 del 25-06-2019

20192000028781 del 11-07-2019
20192000029921 del 23-07-2019
20192000031151 del 01-08-2019
20192000034311 del 14-08-2019
20192300037141 del 02-09-2019
20192000078341 del 24-12-2019
20192000079611 del 26-12-2019

2.26 GASTOS DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN**CONCEPTO No. 20192000029721 DEL 19-07-2019**

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público.
	TEMAS	Gastos de Administración y Operación
	SUBTEMAS	Contabilización de los gastos de administración en el Grupo 51

Doctora
 JENNY PAOLA CORTES MORALES
 Coordinadora de Contabilidad (E)
 Capital Salud E.P.S. S.A.S.
 Bogotá D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2019550002477-2 del 8 de julio de 2019, en la cual formula la siguiente consulta:

“Capital Salud EPS SAS es una empresa con mayor participación del estado, actualmente se reporta información con respecto a las cifras en los estados financieros a la Superintendencia Nacional de Salud.

Ellos mensualmente solicitan se les reporte una serie de indicadores financieros entre estos uno llamado “Gastos Administrativos”. Al realizar el cálculo de dicho indicador la SNS solicita se tenga en cuenta solamente la cuenta 51 (Gastos Administrativos), la cuenta 52 (Gastos de Ventas) y la cuenta 53 (Otros Gastos), NO contemple la 6 (Costos Administrativos) por ende el indicador da muy bajo a la realidad.

La consulta es si se puede comenzar a contabilizar todos los gastos administrativos solo en la cuenta 51 y de ser afirmativa la respuesta tiene alguna implicación a nivel normativo o sanción.”

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:

6.1.5 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.”

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 N° 139 de 2015 y sus modificaciones, señala:

“51 DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN

DESCRIPCIÓN. En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los gastos asociados con actividades de planificación, organización, dirección, control y apoyo logístico; así como los gastos originados en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad, que no deban ser registrados como gasto público social o como costos. (...)

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)

73- SERVICIOS DE SALUD

En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan el costo en que se incurre por la prestación de servicios de salud en las diferentes unidades funcionales, las cuales tienen asociados centros de costos definidos a nivel de cuenta. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

El reconocimiento de los hechos económicos no puede estar en función de los resultados esperados de un indicador, puesto que es preponderante el cumplimiento de los criterios determinados en la regulación contable expedida por la CGN. Por lo tanto, atañe a la entidad identificar la naturaleza de las erogaciones para ser clasificadas correctamente como gastos de administración y operación, gasto de ventas, o costo, según correspondan frente a lo dispuesto en las normas respectivas.

La entidad deberá reconocer en las subcuentas y cuentas respectivas del Grupo del grupo 51-DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN, todas aquellas erogaciones que se encuentren asociadas con actividades de planificación, organización, dirección, control y apoyo logístico; en las subcuentas y cuentas respectivas del grupo 73-SERVICIOS DE SALUD, aquellas en que se incurre por la prestación del servicio de salud, y en las subcuentas de la cuenta 6310-SERVICIOS DE SALUD, las que representan el costo de los servicios vendidos durante el periodo contable y que tiene relación de causalidad con el ingreso generado en desarrollo de las actividades de la entidad.

De conformidad con lo anterior, no es viable que con el objetivo de mejorar los indicadores financieros que la Empresa deba presentar a la Superintendencia Nacional de Salud, se clasifiquen como parte de los Gastos de Administración y Operación erogaciones diferentes a las asociadas con actividades de planificación, organización, dirección, control y apoyo logístico, so pena de incumplir el Marco Normativo que le corresponde, afectando la calidad de la información financiera y el cumplimiento de las características cualitativas fundamentales de relevancia y representación fiel.

Por último, en cuanto a las eventuales sanciones que se puedan desprender 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, se precisa que ello es un asunto que debe evaluarse frente a las faltas gravísimas relacionadas en el Código Único Disciplinario, cuya aplicación compete a la Procuraduría General de la Nación.

Si la Entidad encuentra razones fundamentadas para plantear inconsistencias en la medición obtenida con el indicador formulado por la Superintendencia Nacional de Salud, deberá exponer sus argumentos frente a ese organismo de vigilancia, con el propósito que se efectúen los ajustes que sean pertinentes.

2.27 GASTOS DE VENTAS

No se profirió doctrina sobre este acápite.

2.28 GASTO POR DETERIORO, DEPRECIACIONES, AGOTAMIENTO, AMORTIZACIONES Y PROVISIONES

Ver conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto N° 20192000031151 del 01-08-2019
20192000062631 del 12-11-2019

2.29 GASTOS-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

Ver conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto N° 20192000000231 del 09-01-2019
20192000000301 del 09-01-2019
20192000079151 del 26-12-2019

2.30 GASTOS DE ACTIVIDADES Y/O SERVICIOS ESPECIALIZADOS

Ver conceptos relacionados con esta clasificación

Concepto N° 20192000028661 del 11-07-2019
20192000028781 del 11-07-2019
20192000031161 del 01-08-2019

2.31 GASTOS-OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES

No se profirió doctrina sobre este acápite.

2.32 OTROS GASTOS**CONCEPTO N° 20192000021711 DEL 22-05-2019**

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público.
	TEMAS	Gastos Sistema General de Regalías Ingresos Sistema General de Regalías Ingresos subvenciones Transferencias por cobrar Subvenciones por pagar Subvenciones por cobrar
	SUBTEMAS	Reconocimiento de regalías en donde el producto del proyecto será reconocido por una empresa que actúa como entidad ejecutora y los recursos son girados al beneficiario final.

Doctora
ROSA EMILIANA MELO LOAIZA
Subgerente Financiero
ENERGUAVIARE S.A. E.S.P.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2019550001764-2 del 3 de Mayo de 2019, mediante la cual consulta el procedimiento contable para el reconocimiento de los recursos de regalías transferidos por el Departamento del Guaviare a Energuaviare S.A. ESP, para ejecutar el proyecto BPIN 2017000070037 destinado a la construcción y electrificación rural en media y baja tensión de 13 veredas en el Municipio Calamar y 2 veredas en el Municipio de El Retorno-Departamento del Guaviare, el cual fue aprobado por el OCAD Región del Llano en Acta N° 15 del 6 de septiembre de 2017 por un valor total de \$9.637.216.145.21, con fuente de recursos, asignados al Fondo de Desarrollo Regional \$8.879.849.865.25 y al Fondo de Compensación Regional \$754.588.371 en donde, además, se designó como entidad ejecutora del proyecto a ENERGUAVIARE S.A. ESP.

Lo anterior, para atender la observación de la Revisoría fiscal, instancia que manifiesta en relación con la información financiera con corte a diciembre de 2018, que la Empresa debía registrar los recursos del proyecto como un pasivo por subvenciones condicionadas.

Al respecto la entidad indica:

Con fecha del 17 de agosto de 2017, la Gerencia de Energuaviare S.A. emite un Concepto de pertinencia técnica y financiera, según el cual: “Una vez realizados los cálculos de operación comercial durante la vida útil de la nueva infraestructura el proyecto NO requiere de recursos que garanticen la Administración, Operación y Mantenimiento y para llevar a cabo la reposición de activos del proyecto.

Por lo tanto, una vez analizado el proyecto y teniendo en cuenta los (sic) indicado, la Empresa emite CONCEPTO DE PERTINENCIA TÉCNICA Y FINANCIERA, comprometiéndose a realizar la administración, operación y mantenimiento y la reposición a nuevo de la infraestructura a construir, así como a realizar la comercialización y prestación del suministro de energía eléctrica a los suscriptores potenciales, ofreciendo los índices de calidad y continuidad previstos en la regulación.”

Así mismo, mediante Acuerdo N° 18 del 11 de septiembre de 2017, expedido por la OCAD Región del Llano, “Por medio del cual se adoptan decisiones relacionadas con proyectos de Inversión financiados o cofinanciados con recursos del Sistema General de Regalías- SGR” en el artículo 2° Viabiliza, prioriza y aprueba el proyecto de inversión BPIN 2017000070037 y designa como entidad pública ejecutora a Energuaviare S.A. ESP.

De otra parte, el oficio del 12 de febrero de 2018, del Despacho de la Gobernación del Guaviare señala: “(...) En este orden de ideas la infraestructura producto de la inversión a realizar con los recursos aprobados para el proyecto deberá ser contabilizada como un activo de ENERGUAVIARE, ya que esta es la entidad idónea para su administración y operación y quien se encuentra comprometida con la comercialización y prestación del servicio de suministro de energía eléctrica a los suscriptores potenciales del proyecto, ofreciendo los índices de calidad y continuidad previstos en la regulación.”

Además, el Dictamen de Revisor Fiscal sobre la información financiera de la Empresa a diciembre de 2018, señala:

“HALLAZGO 3: LA ENTIDAD GENERA UNA PRESUNTA SOBRESTIMACION DE INGRESOS EN LA VIGENCIA 2018 POR \$9.634.438.237,21. Durante el mes de enero de 2018 se efectuó un registro de causación a los ingresos por concepto de subvenciones de la entidad por valor de \$9.634.438,237,21 correspondiente al reconocimiento del proyecto BPIN 2017000070037 según acta de aprobación 015 de 2017 OCAD región del llano- Sistema General de Regalías, designando como entidad ejecutora a ENERGUAVIARE, para tal fin la entidad argumentó sus registros contables basados en las disposiciones contenidas en la

resolución 470 de 2016 para el registro de operaciones contables del SGR (Sistema General de Regalías).

(...)

Por otra parte, mediante oficio radicado por la Gobernación del Guaviare de fecha 12 de febrero de 2018 y dirigido a la empresa ENERGUAVIARE, establece que el bien debe ser contabilizado por la empresa de Energía Eléctrica del Guaviare porque es la entidad idónea para el mantenimiento y operación de los bienes a construir, sin embargo, no puede existir tenencia y dación de un bien sin ser construido aún y más sin iniciar el proyecto. Con base en este oficio la entidad en sus estados financieros efectuó el registro de ingresos por la totalidad de este proyecto, basado en las disposiciones contenidas en el numeral 4.2 de la resolución en mención que establece los traslados de asignaciones de la entidad beneficiada de la regalía a la entidad ejecutora, cuando el producto del proyecto va a ser de la entidad ejecutora. Sin embargo, la Revisoría fiscal considera que este registro no debió afectar los ingresos de la entidad dado que parte de este reconocimiento esta dado para buscar una reciprocidad entre entidades públicas dado el reconocimiento como entidad ejecutora, sin embargo como fue mencionado en anteriores párrafos no está acorde a los lineamientos que define el marco normativo de las subvenciones establecido por la Contaduría General de la Nación para Empresas que no cotizan y no captan ahorro del público res 414/14.”

CONSIDERACIONES

La Resolución N° 470 de 2016 incorporó al Marco Normativo para las Entidades de Gobierno el Procedimiento contable para el registro de los recursos del Sistema General de Regalías, el cual señala:

“3. ASIGNACIONES DIRECTAS Y 40% DEL FONDO DE COMPENSACIÓN REGIONAL

3.1 Registros contables en el SGR

Con base en la instrucción de abono en cuenta de las asignaciones directas o del 40% del Fondo de Compensación Regional a las entidades territoriales o a las Corporaciones Autónomas Regionales, el MHCP, en la contabilidad del SGR, debitará la subcuenta 541301-Asignaciones directas o la subcuenta 541304-Para proyectos de compensación regional de la cuenta 5413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS y acreditará la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

Con el giro a la entidad territorial o a la Corporación Autónoma Regional, el MHCP, en la contabilidad del SGR, debitará la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta 114001-Sistema General de Regalías de la cuenta 1140-CUENTA ÚNICA SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

3.2 Registros contables en la entidad territorial o en la Corporación Autónoma Regional
Con base en la instrucción de abono en cuenta de las asignaciones directas o del 40% del Fondo de Compensación Regional, las entidades territoriales o las Corporaciones Autónomas Regionales debitarán la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditarán la subcuenta 441301-Asignaciones directas o la subcuenta 441304-Para proyectos de compensación regional de la cuenta 4413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS. (...)

4. TRASLADO DE ASIGNACIONES DIRECTAS Y DE RECURSOS DEL 40% DEL FONDO DE COMPENSACIÓN REGIONAL, DE LA ENTIDAD BENEFICIARIA DE LA REGALÍA A LA ENTIDAD EJECUTORA, CUANDO EL PRODUCTO DEL PROYECTO VA A SER DE LA ENTIDAD EJECUTORA

Cuando la entidad beneficiaria de la regalía directa o de recursos del 40% del Fondo de Compensación Regional traslade recursos a otra entidad para que esta última los ejecute a través de proyectos, se realizarán los siguientes registros contables:

4.1 Registros contables en la entidad territorial beneficiaria de la regalía

Con base en el acto administrativo que establece la ejecución de los recursos por parte de una entidad distinta a la beneficiaria de la regalía, la entidad territorial beneficiaria de la regalía (...) si la entidad ejecutora del proyecto es una empresa, la entidad territorial beneficiaria de la regalía debitará la subcuenta 542405-Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 5424-SUBVENCIONES y acreditará la subcuenta 240205-Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR.

4.2 Registros contables en la entidad ejecutora del proyecto

(...) **Ahora bien, si la entidad ejecutora del proyecto es una empresa,** debitará la subcuenta 132416-Subvención por recursos transferidos por el Gobierno de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR y acreditará la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el Gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

5. EJECUCIÓN DE LOS PROYECTOS DE INVERSIÓN CON RECURSOS DE LAS REGALÍAS DIRECTAS O DEL 40% DEL FONDO DE COMPENSACIÓN REGIONAL POR PARTE DE LA ENTIDAD TERRITORIAL U OTRA ENTIDAD QUE HAYA SIDO DESIGNADA

Con la ejecución de los proyectos de inversión financiados con recursos de las asignaciones directas o de recursos del 40% del Fondo de Compensación Regional, la entidad ejecutora del proyecto de inversión, bien sea la entidad territorial u otra que haya sido designada (siempre que el producto del proyecto vaya a ser suyo y, por ende, va a beneficiarse del potencial de servicio o de los beneficios económicos asociados a los activos obtenidos), reconocerá 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, aplicará el marco normativo de contabilidad que le corresponda.

(...)

12.2.2 Recursos que se giran directamente al proveedor de los bienes y servicios del proyecto

(...). Ahora bien, si la entidad ejecutora del proyecto es una empresa, debitará la subcuenta y cuenta que corresponda del pasivo y acreditará la subcuenta 132416-Subvención por recursos transferidos por el Gobierno de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR.

Por su parte, la entidad territorial beneficiaria de la regalía o Cormagdalena, (...), si la entidad ejecutora del proyecto es una empresa, la entidad territorial beneficiaria de la regalía o Cormagdalena debitarán la subcuenta 240205-Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR y acreditarán la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.” (Subrayados fuera de texto)

Además, la Norma Ayudas gubernamentales y Subvenciones, en el numeral 2.2. Subvenciones señala:

“2.2.1. Reconocimiento

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

5. Las subvenciones se reconocerán cuando la empresa cumpla con las condiciones ligadas a ellas. Dependiendo del cumplimiento de las condiciones asociadas y del tipo de recursos que reciba la empresa, las subvenciones serán susceptibles de reconocerse como pasivos o como ingresos.
6. Cuando las subvenciones se encuentren condicionadas, se tratarán como pasivos hasta tanto se cumplan las condiciones asociadas a las mismas para su reconocimiento como ingreso. (...) (Subrayados fuera de texto)

2.2.3. Devolución de subvenciones

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

2.2.4. Presentación de subvenciones

15. Las subvenciones se presentarán por separado en el resultado del periodo dentro del Estado del Resultado Integral.”

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar:

El Procedimiento contable para el registro de los recursos del Sistema General de Regalías, incorporado al RCP con la Resolución 470 de 2016, señala a las entidades beneficiarias de las regalías y a aquellas que participan en el proceso, la manera como deben incorporar en la contabilidad los diferentes hechos económicos derivados de la asignación de estos recursos, que para el caso, corresponden a regalías de la entidad territorial, asignados al Fondo de Desarrollo Regional y al Fondo de Compensación Regional, para realizar proyectos que son ejecutados por una entidad diferente a la entidad beneficiaria de los recursos (empresa), en donde el producto del proyecto será incorporado al patrimonio del ejecutor y los recursos son girados por el SGR directamente al proveedor de los bienes o servicios, por lo que tanto la entidad territorial como el ejecutor, deberán efectuar los registros contables pertinentes cuando tal flujo de recursos se ejecute.

Según lo anotado, corresponde a cada una de las entidades que participan en la operación realizar los siguientes registros:

Sistema General de Regalías:

En la contabilidad del sistema aplica el numeral 3.1 del Procedimiento descrito en las consideraciones, según el cual el SGR causa el gasto y la obligación, por el valor de las regalías asignadas a la entidad territorial y el correspondiente giro.

Entidad Territorial beneficiaria de la regalía

Causación del derecho a la regalía:

Con la información de la autorización de giro que realiza el SGR, la entidad territorial registra el derecho y el ingreso por el valor de las regalías asignadas debitando la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta 441304-Para proyectos de compensación Regional de la cuenta 4413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

Los anteriores registros relacionados con los recursos de regalías asignados, son objeto de presentación en el informe de operaciones recíprocas entre el SGR y la entidad territorial.

Registro del traslado de recursos a la entidad ejecutora:

En el momento en que surja la obligación por los recursos que se ejecutarán por una entidad diferente a la beneficiaria de la regalía, en este caso la empresa, conforme a las condiciones pactadas, se reconoce el gasto debitando la subcuenta 542405-Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 5424-SUBVENCIONES con crédito a la subcuenta 240205-Subvención por recursos transferidos las empresas públicas de la cuenta 2402-SUBVENCIÓN POR PAGAR.

En este punto, como los recursos son entregados al contratista beneficiario final, cuando el SGR realice el giro, la entidad territorial cancelará, por el valor girado, el derecho a cobrar al SGR y la obligación con la entidad ejecutora, mediante un débito en la subcuenta 240205-Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 2402-SUBVENCIÓN POR PAGAR y crédito en la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Entidad Ejecutora:

Causación de la subvención:

En el momento en que surja el derecho por los recursos que se ejecutarán por la empresa, conforme a las condiciones pactadas, esta registra un débito en la subcuenta 132416-

Subvención por recursos transferidos por el Gobierno de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR con crédito en la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el Gobierno Nacional de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

Por corresponder a recursos entregados directamente al contratista o proveedor y como el activo será del ejecutor, de acuerdo con el proceso convenido para la entrega de información por parte del proveedor por la ejecución de los recursos, la empresa registra un débito en la subcuenta o cuenta que corresponda del Gasto o del Activo formado, con crédito a la subcuenta 132416-Subvención por recursos transferidos por el Gobierno de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR.

En el evento que el giro realizado al contratista corresponda a un anticipo, la empresa lo reconocerá debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1906-Avances y anticipos entregados y acreditando la subcuenta 132416-Subvención por recursos transferidos por el Gobierno de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR, la cual al legalizar el anticipo, se cancelará afectando la cuenta de Gasto o del Activo formado.

Las operaciones entre la entidad territorial y la ejecutora originan saldos de operaciones recíprocas que deben presentarse en el informe respectivo.

Es pertinente señalar que el acto administrativo a que se refiere el procedimiento, es aquel mediante el cual la entidad territorial como el ejecutor del proyecto registran el traslado de los recursos para la realización del proyecto, en donde se especifiquen las condiciones convenidas para efectuar los desembolsos pactados durante la ejecución del mismo, los cuales serán concordantes con la entrega de recursos que realiza el SGR al beneficiario final, de manera que la entidad territorial reconoce contablemente el gasto y la empresa el ingreso por subvención en la medida que se realiza la ejecución de los recursos y no por el valor total del presupuesto apropiado para el proyecto, por lo que amerita revisar el procedimiento contable que aplica la empresa actualmente.

Ahora, en relación con la utilización de la cuenta de Subvenciones condicionadas, según lo dispuesto en la Norma de Subvenciones del Marco normativo para las Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan o administran ahorro del público, cuando la entrega de la subvención incorpora alguna condición se registra como un pasivo por subvenciones condicionadas para una vez atendida la condición, reconocer el ingreso o en caso contrario devolver los recursos. En la información suministrada por la empresa no se presentan condiciones expresas que permitan concluir que la entidad debe reconocer un pasivo por subvenciones condicionadas.

CONCEPTO No. 20192000026751 DEL 25-06-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público.
	TEMAS	Otros gastos Otros ingresos
	SUBTEMAS	Reconocimiento de las reparaciones por daños producto de siniestros en bienes de propiedad de terceros que se encontraban en las instalaciones de COTECMAR.

Doctor

JOSE MANUEL REYES GUEVARA

Jefe División Contabilidad

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

Angélica Lara

Cartagena de Indias, Bolívar

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550002056-2, del día 27 de mayo de 2019, mediante la cual solicita se conceptúe sobre las siguientes inquietudes:

“De la manera más atenta solicitamos su concepto sobre los costos asociados a las reparaciones causadas por siniestros presentados en bienes que ya han sido vendidos a los clientes pero que aún se encuentran en las instalaciones de la Corporación o en su defecto bienes propiedad de los clientes que son ingresados a la planta para someterse a mejoras y/o reparaciones.

Atendiendo las disposiciones del marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público y basados en el principio de asociación y de las normas relativas al reconocimiento de los ingresos se formula la siguiente consulta que busca implementar las mejores prácticas a la luz de la norma para representar de forma más razonable posible la situación financiera de la Corporación y los resultados de sus operaciones.

Basados en el principio de asociación el reconocimiento de los ingresos está asociado con los costos y gastos en los que se incurre para producir tales ingresos, por su parte la norma

relativa a los ingresos dispone que los ingresos de actividades ordinarias y los costos relacionados con una misma transacción o evento se reconozcan de forma simultánea.

Cuando en el proceso de producción, de mantenimiento o reparación se producen siniestros (incendio, inundación, etc) que ocasionan daños a terceros (bienes propiedad de clientes pero que están en las instalaciones de COTECMAR) generando perjuicios materiales, estos costos y gastos en los que se incurre para la reparación de esos daños que posteriormente son reclamados a la aseguradora a través de la póliza correspondiente con la que se cubrieron esos riesgos 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 el asegurador, y estos ingresos 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. (...)"

La Contaduría General de la Nación recibió la consulta contable con radicado número 20185500047682, del día 23 de noviembre de 2018, mediante la cual solicitó 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.

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 hubiera recibido respuesta a la petición, razón por la cual se procedió 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.

Por lo anterior, la Contaduría General de la Nación emitió el concepto con radicado número 20182000076341, del día 26 de diciembre de 2018, dirigido al doctor José Manuel Reyes

Guevara de la Corporación de Ciencia y Tecnología para el Desarrollo de la Industria Naval, Marítima y Fluvial-COTECMAR, mediante el cual se pronunció frente a los desembolsos por mantenimiento o reparación en el marco de las actividades propias de las garantías que otorga la empresa a sus clientes, tal como se indica a continuación:

“(...) 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. (...)"

Mediante llamada telefónica del día 14 de junio de 2019 con el doctor José Manuel Reyes Guevara, Jefe de la División de Contabilidad de COTECMAR, se hacen las siguientes precisiones:

1. Aclara que COTECMAR se dedica a la construcción, mantenimiento, y reparación de artefactos navales, lo cual involucra materiales y servicios industriales que pueden ser de alto riesgo.
2. Con relación a la consulta, en la ejecución de las actividades que desarrolla COTECMAR a los bienes de terceros se han presentado siniestros que terminan afectando las embarcaciones de algunos clientes. En ese sentido, la empresa debe efectuar las respectivas reparaciones, las cuales no son producto de una garantía por el servicio de calidad, sino por una eventualidad en el desarrollo de las actividades de COTECMAR.
3. En esos casos hay pólizas que cubren esas eventualidades, de tal manera que se efectúan las reparaciones mientras se surte el proceso de reclamación a la aseguradora y se soportan las evidencias del siniestro.
4. La inquietud va encaminada en si las reparaciones por daños producto de siniestros en bienes de terceros se deben registrar dentro del grupo 58-OTROS GASTOS, teniendo en cuenta que no hacen parte de las actividades que cotizó al cliente, ni estaban incluidas dentro de las garantías por calidad del servicio.

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

CONSIDERACIONES

El Marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera 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, define Asociación en los siguientes términos:

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

De otro lado, las normas para el reconocimiento, medición 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, anexas a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, 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)

El Catálogo General de Cuentas (CGC) incorporado mediante la Resolución 139 de 2015 describe el grupo 58-OTROS GASTOS, así: “...incluyen las cuentas que representan los gastos de la empresa que, por su naturaleza, no son susceptibles de clasificarse en alguna de las cuentas definidas anteriormente.”

CONCLUSIONES

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

En la ejecución de las actividades que desarrolla COTECMAR a las embarcaciones de clientes que ya han sido vendidas pero que aún se encuentran en las instalaciones de la Corporación o en su defecto son ingresadas a la planta para someterse a mejoras o reparaciones, se han presentado siniestros como incendios, inundaciones, entre otros que terminan afectando los bienes de terceros, por lo cual es necesario que la empresa ejecute las reparaciones pertinentes a las embarcaciones, actividades que no corresponden con las relacionadas a la venta de bienes o con las garantías otorgadas previamente.

En atención a lo anterior, las reparaciones de los daños producto de los siniestros que afectan bienes de propiedad de terceros que están bajo la custodia de COTECMAR y que no corresponden con las actividades relacionadas con la venta de bienes o con las garantías otorgadas previamente se deben reconocer como un gasto, registrando el valor respectivo en la subcuenta 589017-Pérdidas en siniestros, de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, sin que este registro esté en contravía con el principio de Asociación contenido en 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.

Entre tanto, cuando la aseguradora reconozca la indemnización a favor de la empresa por los daños ocasionados tras el siniestro y sea probable que la empresa obtenga beneficios económicos futuros, reconocerá una cuenta por cobrar y un ingreso mediante un débito en la subcuenta 138421-Indemnizaciones, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 480828-Indemnizaciones, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Por medio de este concepto se amplía el concepto con radicado número 20182000076341, del día 26 de diciembre de 2018.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Concepto N° 20192000002301 del 30-01-2019
20192000023301 del 04-06-2019
20192000063481 del 15-11-2019

2.33 CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS

No se profirió doctrina sobre este acápite.

2.34 COSTO DE VENTAS DE BIENES

Ver concepto N° 20192000034311 del 14-08-2019 relacionado con esta clasificación.

2.35 COSTO DE VENTAS DE SERVICIOS

No se profirió doctrina sobre este acápite.

2.36 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-BIENES

No se profirió doctrina sobre este acápite.

2.37 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-SERVICIOS DE SALUD

No se profirió doctrina sobre este acápite.

2.38 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-SERVICIOS DE TRANSPORTE

No se profirió doctrina sobre este acápite.

2.39 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-SERVICIOS PÚBLICOS

No se profirió doctrina sobre este acápite.

2.40 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN -SERVICIOS HOTELEROS

No se profirió doctrina sobre este acápite.

2.41 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-OTROS SERVICIOS

No se profirió doctrina sobre este acápite.

2.42 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS-ACTIVOS CONTINGENTES

Ver conceptos relacionados con esta clasificación

Concepto N° 20192000013201 del 09-04-2019

20192000023301 del 04-06-2019

2.43 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS-DEUDORAS FISCALES

No se profirió doctrina sobre este acápite.

2.44 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS-DEUDORAS DE CONTROL**CONCEPTO No. 20192000060821 DEL 24-10-2019**

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público.
	TEMAS	Cuentas de orden deudoras de control Cuentas de orden acreedoras de control
	SUBTEMAS	Procedimiento contable para el reconocimiento de la ejecución de recursos provenientes del SGR

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Gastos por transferencias Cuentas por pagar Cuentas por cobrar Ingresos por transferencias Otros activos
	SUBTEMAS	Procedimiento contable para el reconocimiento de la ejecución de recursos provenientes del SGR

Doctora
LEONID ESTEPA ROA
Empresa de Energía del Casanare
Directora de Contabilidad
Yopal

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550003552-2, del día 10 de octubre de 2019, en la cual señala:

“ENERCA S.A ESP, es una entidad ejecutora de recursos provenientes del Sistema General de Regalías, el beneficiario de la regalía es el Departamento de Casanare. Estos recursos son girados a través de la plataforma del SPGR. La forma de contabilización de estos recursos se debe realizar de acuerdo con la Resolución 470 de 2016. Para nuestro caso en particular y teniendo en cuenta que el resultado del proyecto no va a ser para la entidad ejecutora o no se ha definido, entonces, aplicaríamos lo contemplado en el artículo 1 numeral 15 de la Resolución 470 de 2016. Sin embargo, como estos recursos no son girados a la entidad

ejecutora del proyecto sino que se manejan a través del sistema SPGR nos surgen las siguientes preguntas:

- ¿Qué procedimiento contable debe utilizarse para el manejo de estos recursos?
2. Si se aplica lo contemplado en la Resolución 470 de 2016 artículo 1 numeral 15 ¿Qué cuenta contable debe utilizarse en reemplazo de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, con ocasión del no giro de los recursos a la entidad ejecutora del proyecto?
 3. ¿Cómo funciona el tema de operaciones recíprocas en estos casos?”

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

CONSIDERACIONES

1) Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público

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. (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.

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)

2) 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, indica:

5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA (...)

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

Asociación: el reconocimiento de los ingresos con contraprestación está asociado con los costos y gastos en los que se incurre para producir tales ingresos. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El Procedimiento Contable para el registro de los recursos del Sistema General de Regalías (SGR), incorporado al Marco Normativo para las Entidades de Gobierno por la Resolución 470 de 2016, señala:

“3. ASIGNACIONES DIRECTAS Y 40% DEL FONDO DE COMPENSACIÓN REGIONAL

3.1. Registros contables en el SGR

Con base en la instrucción de abono en cuenta de las asignaciones directas o del 40% del Fondo de Compensación Regional a las entidades territoriales o a las Corporaciones Autónomas Regionales, el MHCP, en la contabilidad del SGR, debitará la subcuenta 541301-Asignaciones directas o la subcuenta 541304-Para proyectos de compensación regional de la cuenta 5413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS y acreditará la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías de la cuenta 2403- TRANSFERENCIAS POR PAGAR. Con el giro a la entidad territorial o a la Corporación Autónoma Regional, el MHCP, en la contabilidad del SGR, debitará la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta 114001-Sistema General de Regalías de la cuenta 1140-CUENTA ÚNICA SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

(...)

13. TRANSFERENCIA DE BIENES ADQUIRIDOS, CONSTRUIDOS O DESARROLLADOS EN LA EJECUCIÓN DE PROYECTOS CON RECURSOS DE LOS FONDOS Y DEL 0.5% DE LOS INGRESOS DEL SGR PARA PROYECTOS DE INVERSIÓN EN LOS MUNICIPIOS RIBEREÑOS DEL RIO GRANDE DE LA MAGDALENA, INCLUIDOS LOS DEL CANAL DEL DIQUE, RECONOCIDOS POR LA ENTIDAD EJECUTORA DEL PROYECTO Y TRASLADADOS A OTRAS ENTIDADES

Cuando la entidad ejecutora del proyecto corresponda a una entidad de Gobierno y transfiera a otra entidad de Gobierno los bienes adquiridos, construidos o desarrollados en la ejecución del proyecto, disminuirá el activo en el que se encuentre registrado el bien, así como la depreciación o amortización acumulada y el deterioro acumulado, si a ello hay lugar, y reconocerá un gasto por transferencias en la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423- OTRAS TRANSFERENCIAS. Por su parte, la entidad de Gobierno que recibe el bien, lo incorporará y reconocerá un ingreso por transferencias en la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. (Subrayado fuera de texto)

(...)

15. EJECUCIÓN DE PROYECTOS POR UNA ENTIDAD DISTINTA A LA BENEFICIARIA DE LA REGALÍA CUANDO EL PRODUCTO DEL PROYECTO NO VA A SER DE LA ENTIDAD EJECUTORA O NO SE HA PREDETERMINADO LA ENTIDAD BENEFICIARIA DEL MISMO

Cuando con recursos de las regalías se ejecuten proyectos de inversión por parte de una entidad distinta de la entidad beneficiaria de la regalía y se conozca desde el inicio que el producto del proyecto no va a ser de la entidad ejecutora o se desconozca la entidad beneficiaria del mismo, la entidad ejecutora actuará como intermediaria y, por tanto, los recursos que reciba para la ejecución del proyecto se tratarán como recursos en administración. Para tal efecto, se realizarán los siguientes registros contables.” (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el Concepto con radicado número 20192000030281 del 24 de julio de 2018 de la CGN, dirigido a la Doctora Alexandra Collazos Millán, Jefe de Sección de contabilidad de la Universidad del Valle, señala en sus conclusiones:

“(...) los registros contables corresponderán a una de las dos siguientes alternativas: (...)

2. Si el producto de la ejecución va a ser para la entidad beneficiaria de la regalía, los registros contables tanto en el Sistema General de Regalías (SGR), como para la entidad

territorial beneficiaria de la regalía (Gobernación del Valle) y la entidad ejecutora de los recursos (Universidad del Valle), son los siguientes:

- En el Sistema General de Regalías

En la contabilidad del SGR se aplica el numeral 3.1 del Procedimiento descrito en las consideraciones, según el cual, el SGR causa el gasto y la obligación, por el valor de las regalías asignadas a la entidad territorial de acuerdo con la Instrucción de abono en cuenta (IAC), debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 5413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS, y acreditando la subcuenta 240316- Sistema General de Regalías, de la cuenta 2403- TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

En el momento en que surja la obligación por los recursos que se ejecutarán por una entidad diferente a la beneficiaria de la regalía, en este caso la Universidad del Valle, conforme a las condiciones pactadas, el SGR procederá a realizar el giro al proveedor de los bienes y servicios para lo cual debitará la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, y acreditará la subcuenta 114001-Sistema General de Regalías de la cuenta 1140-CUENTA ÚNICA SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

- En la entidad territorial beneficiaria de la regalía (Gobernación del Valle)

Con base en la IAC que realiza el SGR, la entidad territorial beneficiaria de la regalía registra el derecho y el ingreso por el valor de las regalías asignadas, debitando la subcuenta 133702- Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 4413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

El registro contable realizado en la contabilidad del SGR y en la de la entidad territorial beneficiaria de la regalía, son objeto de presentación en el informe de operaciones recíprocas.

Ahora bien, por corresponder a recursos entregados directamente al contratista o proveedor de bienes y servicios, y como el activo será de la entidad beneficiaria de la regalía, de acuerdo con el proceso convenido para la entrega de información por parte de la entidad ejecutora del proyecto por la ejecución de los recursos, la Gobernación del Valle debe registrar un débito en la subcuenta o cuenta que corresponda del gasto o del activo formado, con crédito a la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

En el evento en que el giro realizado al contratista o proveedor de los bienes y servicios corresponda a un anticipo, la entidad lo reconocerá debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1906- AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, y acreditando la

subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR. Al legalizar el anticipo, este se cancelará afectando la cuenta de Gasto o del Activo formado.

- En la entidad ejecutora del proyecto (Universidad del Valle)

En su calidad de ejecutor, para controlar la ejecución del proyecto y presentar informes al beneficiario de la regalía, le corresponde, 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.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Atendiendo el contexto planteado en la consulta, y con fundamento en el concepto 20192000030281 expedido por la CGN sobre el mismo asunto el cual se expone en las consideraciones, se concluye lo siguiente para cada uno de los interrogantes:

Interrogante N°1

El Procedimiento contable en cada una de las entidades involucradas en el manejo de los recursos:

Registros contables en el Sistema General de Regalías

En la contabilidad del SGR se aplica el numeral 3.1 del Procedimiento descrito en las consideraciones, según el cual, el SGR causa el gasto y la obligación, por el valor de las regalías asignadas a la entidad territorial de acuerdo con la Instrucción de abono en cuenta (IAC), debitando la subcuenta respectiva de la cuenta 5413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS, y acreditando la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías, de la cuenta 2403- TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

En el momento en que surja la obligación por los recursos que se ejecutarán por una entidad diferente a la beneficiaria de la regalía, en este caso ENERCA S.A ESP, conforme a las condiciones pactadas, el SGR procederá a realizar el giro al proveedor de los bienes y servicios para lo cual debitará la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías de la

cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, y acreditará la subcuenta 114001-Sistema General de Regalías de la cuenta 1140-CUENTA ÚNICA SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

Registros contables en la entidad territorial beneficiaria de la regalía (Departamento de Casanare)

Con base en la instrucción de abono en cuenta que realiza el SGR, la entidad territorial beneficiaria de la regalía registra el derecho y el ingreso por el valor de las regalías asignadas, debitando la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, y acreditando la subcuenta respectiva de la cuenta 4413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

Por corresponder a recursos entregados directamente al contratista o proveedor de bienes y servicios, de acuerdo con el proceso convenido para la entrega de información por parte de la entidad ejecutora del proyecto por la ejecución de los recursos, la entidad beneficiaria debe registrar un débito en la subcuenta o cuenta que corresponda del gasto o del activo formado, con crédito a la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

En el evento en que el giro realizado al contratista o proveedor de los bienes y servicios corresponda a un anticipo, la entidad lo reconocerá debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, y acreditando la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR. Al legalizar el anticipo, este se cancelará afectando la cuenta de Gasto o del Activo formado.

El reconocimiento de los activos formados dependerá de que entidad vaya a tener el control de los mismos. Si es la entidad beneficiaria de la regalía quien ostenta el control de estos activos, los incorporará en su contabilidad en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16-Propiedades, Planta y equipo.

Si las obras se han obtenido con la intención de ser entregadas sin contraprestación a otras entidades, se reconocerán como inventarios en la subcuenta y cuenta que corresponda a la naturaleza de los bienes recibidos del grupo 15-INVENTARIOS, y con el traslado a los beneficiarios finales de las obras registrará este hecho mediante un débito a la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS con crédito a la subcuenta que corresponda del grupo 15-INVENTARIOS donde inicialmente fueron reconocidas estas obras.

Las entidades públicas beneficiarias de las obras que ostenten el control de las mismas, reconocerán en su contabilidad los bienes recibidos sin contraprestación, debitando la subcuenta y cuenta que corresponda a su naturaleza, de manera que si se trata de construcción de vías, se reconocerán como bienes de uso público por cuanto cumplen con la definición estipulada en el numeral 11. BIENES DE USO PÚBLICO HISTORICOS Y CULTURALES del Marco normativo para entidades de gobierno, mediante un débito en la cuenta y subcuenta que corresponda del grupo 17-BIENES DE USO PUBLICO, HISTORICOS Y CULTURALES, con crédito a la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

En la entidad ejecutora del proyecto (ENERCA S.A ESP)

Para controlar la ejecución del proyecto y presentar informes al beneficiario de la regalía, le corresponde, 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.

Interrogante N° 2.

Respecto de la inquietud planteada en este numeral, en razón a que los recursos no ingresan a las cuentas bancarias del ejecutor, no es viable la aplicación del numeral 15 del procedimiento contable para el registro de los recursos del Sistema General de Regalías (SGR), incorporado por la Resolución 470 de 2016 al Marco Normativo para las Entidades de Gobierno, por tanto la entidad beneficiaria de las regalías y la ejecutora aplicarán el procedimiento señalado en los párrafos precedentes de estas conclusiones.

Interrogante N° 3

En relación con las operaciones recíprocas, serán objeto de reporte los saldos de derechos y obligaciones y de gastos e ingresos por transferencias, reconocidos en la contabilidad del SGR y en la de la entidad territorial beneficiaria de las regalías, señalados en respuesta al interrogante N°1 de la consulta. Igualmente serán objeto de reporte los saldos entre cuentas de resultado o entre cuentas de situación financiera que puedan generarse por transacciones producto de la ejecución, cuando los proveedores de los bienes o servicios sean entidades públicas, y con respecto a la entidad territorial beneficiaria de los recursos.

2.45 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-PASIVOS CONTINGENTES

No se profirió doctrina sobre este acápite.

2.46 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-ACREEDORAS FISCALES

No se profirió doctrina sobre este acápite.

2.47 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-ACREEDORAS DE CONTROL

Ver conceptos relacionados con esta clasificación

Concepto N° 20192000028661 del 11-07-2019

20192000028781 del 11-07-2019

2.48 ASUNTOS NO CONTEMPLADOS EN UNA CLASIFICACIÓN ESPECÍFICA**CONCEPTO N° 20192000000281 DEL 09-01-2019**

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público.
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	SUBTEMAS	Cuentas contables para el registro posterior del Impuesto Diferido, omitido en el ESFA.

Doctora
CIELO HELENA GUAYARA MONROY
Profesional especializada en Unidad Financiera
Lotería del Tolima
Ibagué, Tolima

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550004824-2, del día 27 de noviembre de 2018, en la cual se señala:

“Es referente al impuesto diferido que la lotería del Tolima debía haber calculado una vez entró al nuevo marco normativo; para el cierre de la vigencia 2018 se debe calcular y efectuar la afectación contable que para nuestro caso afectaría el gasto porque se refiere a una diferencia temporaria imponible arrojando una perdida(Sic) de gran magnitud en los estados financieros que seria(Sic) de un impacto ya que nos encontramos en un plan de mejoramiento, para esto requerimos de sus orientaciones y conceptos a lo propuesto en este caso para la afectación contable, es posible que dicha afectación se realizara con la cuenta de perdida(Sic) de ejercicios anteriores?
se podría amortizar este gasto gradualmente?
se podría afectar la cuenta de impacto nuevo marco normativo?
o que cuentas no podrían plantear para dicha afectación?”

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

CONSIDERACIONES

La norma de Impuesto a las Ganancias, 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 N° 414 de 2014 y sus modificaciones, en especial la Resolución N° 607 de 2016, establece:

“2.2. Impuestos diferidos

2.2.1. Reconocimiento

7. El reconocimiento de activos o pasivos por impuestos diferidos se basará en las diferencias temporarias, es decir, en las diferencias que existen entre el valor en libros de un activo o pasivo en el estado de situación financiera y su base fiscal. Esta última corresponderá al valor que sea atribuido al activo o pasivo para fines fiscales.

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

(...)

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.

11. Adicionalmente, se reconocerá un activo por impuestos diferidos cuando existan beneficios tributarios, pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento, los cuales sean susceptibles de compensarse con ganancias fiscales futuras. En consecuencia, se reconocerá un activo por impuestos diferidos solo en la medida en que sea probable la disponibilidad de ganancias fiscales futuras contra las cuales se puedan cargar esos beneficios, pérdidas o créditos fiscales, antes de que expire su derecho de compensación, de conformidad con la regulación tributaria aplicable.

(...)

16. Los impuestos diferidos generados como producto de una transacción, hecho o suceso en el periodo actual o en periodos posteriores se reconocerán como ingreso o gasto y se incluirán en el resultado del periodo, excepto cuando estos hayan surgido de transacciones o sucesos reconocidos en el patrimonio, caso en el cual se reconocerán en el patrimonio. Los impuestos diferidos reconocidos en el patrimonio que se relacionen con partidas presentadas en el otro resultado integral se presentarán en el otro resultado integral.

(...)

2.2.2. Determinación de la base fiscal

19. La base fiscal de un activo es el valor que será deducible de los beneficios económicos que, para efectos fiscales, obtenga la empresa en el futuro cuando recupere el valor en libros de dicho activo. Si tales beneficios económicos no tributan, la base fiscal del activo será igual a su valor en libros.

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.

21. Para las partidas que tienen base fiscal, pero no están reconocidas como activos o pasivos en el estado de situación financiera, la diferencia temporaria corresponderá al valor que la autoridad fiscal permita deducir en periodos futuros.

(...)

2.2.4. Medición posterior

24. El valor en libros de un activo por impuestos diferidos se someterá a revisión al final de cada periodo contable. La empresa reducirá el valor del saldo del activo por impuestos diferidos, en la medida que estime probable que no dispondrá de suficiente ganancia fiscal en el futuro como para cargar contra la misma la totalidad o una parte de los beneficios del activo por impuestos diferidos. Esta reducción será objeto de reversión cuando la empresa recupere la expectativa de tener suficiente ganancia fiscal futura para utilizar los saldos dados de baja.

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)

Por otro lado, el Catálogo General de Cuentas correspondiente al Marco Normativo anexo Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, indica la descripción de las siguientes cuentas contables:

“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.

(...)

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:

(...)

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.

(...)

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.

(...)

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.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

Ahora bien, el Anexo a la Resolución N° 414 de 2014 emitida por la Contaduría General de la Nación, 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, establece:

“Período de transición: Es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2015. Durante este período, las empresas seguirán utilizando, para todos los efectos legales, el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública. De manera simultánea, prepararán información de acuerdo con el nuevo marco normativo a fin de obtener información financiera que pueda ser utilizada con propósitos comparativos en los estados financieros en los que se aplique por primera vez el marco referido.” (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a la Resolución N° 193 de 2016, señala:

“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. (...)

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)

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

El anexo a la Resolución N° 193 de 2016, define 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, se pueden determinar a partir de juicios profesionales, considerando su naturaleza y actividades particulares. 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.

La Norma de Impuesto a las Ganancias establece que, el impuesto diferido se debe reconocer cuando se generen 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.

Considerando el párrafo anterior, el reconocimiento en el período de aplicación del activo o pasivo por impuesto diferido, se realiza afectando paralelamente el ingreso o gasto, en cuyo caso se debe efectuar el registro en las subcuentas correspondientes de las cuentas 4825-IMPUESTO A LAS GANANCIAS DIFERIDO o 5822-IMPUESTO A LAS GANANCIAS DIFERIDO, y cuando estos hubieren surgido de transacciones o sucesos reconocidos en el patrimonio, se debe registrar en el patrimonio.

Para el reconocimiento del impuesto diferido en la fecha del Estado de Situación Financiera de Apertura, causado con anterioridad a esa misma fecha, la entidad tuvo que aplicar los lineamientos del Instructivo 002 de 2014, y eliminar el saldo que se traía a 31 de diciembre de 2014 mediante un débito en la subcuenta 291502-Impuestos diferidos, de la cuenta 2915-Créditos diferidos, un crédito en la subcuenta 191087-Impuesto diferido de la cuenta 1910-Cargos diferidos, contra la subcuenta correspondiente de la cuenta 3268-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN; y concomitantemente, a fin de reconocer los nuevos valores de los activos y pasivos por impuestos diferidos generados por la aplicación de los principios del nuevo marco de regulación, debitar la subcuenta correspondiente de la cuenta 1985-ACTIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS, o acreditar la subcuenta correspondiente de la cuenta 2918-PASIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS, según corresponda, todo ello contra la subcuenta correspondiente de la cuenta 3268-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN.

Para efectos de la medición posterior, el impuesto diferido al final de cada periodo contable deberá someterse a revisión, a fin de registrar los cambios de valor en el ingreso o gasto, siempre que estos en el momento del reconocimiento inicial, se hayan registrado en el resultado del periodo; o en el patrimonio, cuando el reconocimiento inicial de dichos valores se haya registrado en el patrimonio. Para tal efecto, las cuentas contables que se deberán afectar, serán las indicadas en el párrafo anterior.

Es de precisar que, no es viable utilizar la cuenta 3268-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN para la medición posterior del impuesto diferido, toda vez que esta representa el valor neto de los impactos en el patrimonio de la empresa derivados de la transición al nuevo Marco Normativo, y que solo se debió afectar una única vez en 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. Así mismo, tampoco es viable utilizar la subcuenta 322502-Pérdidas o déficit acumulados, de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Ahora bien, si en el periodo de transición al nuevo marco de regulación comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2015, la entidad omitió en el Estado de Situación

Financiera de Apertura realizar las actividades propuestas en el numeral 1.3.3 Impuesto a las ganancias del instructivo 002 de 2014, el ajuste que deberá efectuarse por la diferencia temporaria imponible, será afectando el activo o el pasivo por impuesto diferido con contrapartida en la subcuenta correspondiente de la cuenta 3225-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES; ya que de manera explícita la Norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores prohíbe el reconocimiento de este tipo de ajustes contra el resultado del periodo.

Si el ajuste indicado en el párrafo anterior es material, se procederá realizar 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 siempre que el error sea considerado como material, no obstante, para aquellos casos en que la reexpresión retroactiva se considere impracticable, habiendo previamente adelantado 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 N° 20192000002501 DEL 01-02-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público.
	TEMAS	Asuntos no contemplados em una clasificación específica
	SUBTEMAS	Sistema documental contable Procedimiento para la evaluación del Sistema de Control interno contable.

Doctora
FRANCISCA MIREYA CORTÉS CONRADO
Directora de Contabilidad
Empresas Municipales de Cali-EMCALI
Santiago de Cali-Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2019550000092-2 del 11 de Enero de 2019, mediante la cual solicita indicar si existe alguna directriz contable de aplicación exclusiva para las Contralorías, mediante las cuales estas tengan facultad para exigir a las Empresas auditadas la implementación de un enfoque diferente a la Visión Sistémica, esto es que el detalle de la información comercial que se encuentra en los aplicativos periféricos que soportan los registros contables por diferentes conceptos, deben también llevarse en el área contable.

CONSIDERACIONES

El Anexo de la Resolución 385 de 2018 que modificó el Anexo de la Resolución 525 de 2016, “Por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable.”, señala:

“4.3. Libros de contabilidad

Los libros de contabilidad son los documentos que sistematizan cronológicamente los hechos económicos que afectan las partidas de los estados financieros. Los asientos que se realizan en los libros de contabilidad deben estar respaldados en comprobantes de contabilidad.

Los libros de contabilidad deben llevarse en español e identificar la entidad a la cual pertenecen. Estos libros se clasifican en libros principales y auxiliares. La entidad deberá

definir los controles internos que permitan garantizar que los hechos económicos se registren en los libros de contabilidad. (...)

4.3.2 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. (...)”

Por su parte, el Procedimiento para la Evaluación de Control interno contable en el numeral 3.2. Elementos y actividades de control interno para gestionar el riesgo contable señala:

“Con el propósito de lograr una información financiera que cumpla con las características cualitativas previstas en los marcos normativos del Régimen de Contabilidad Pública, las entidades deberán observar, como mínimo, los siguientes elementos y actividades.

3.2.1. Estructura del área contable y gestión por procesos

De acuerdo con la complejidad de la estructura organizacional y de las operaciones que desarrollan las entidades, deberán contar con una estructura del área contable que les permita desarrollar adecuadamente todas las etapas que comprenden el proceso contable. En tal sentido, deberán diseñar y mantener, en su estructura organizacional, los procesos necesarios para la adecuada administración del sistema contable y disponer de un sistema de información que les permita cumplir adecuadamente sus funciones.

Con tal fin, las entidades deberán adelantar acciones tendientes a determinar la forma como circula la información, observando su conveniencia y eficiencia, así como su

contribución a la neutralización o mitigación de los riesgos relacionados con la oportunidad de la información.

En este análisis, se deberán identificar, de manera clara, los documentos soporte a través de los cuales fluye la información, para establecer posteriormente su relación y efecto sobre la contabilidad, así como determinar los puntos críticos o de mayor impacto sobre el resultado del proceso contable. Para este fin, se pueden elaborar diagramas de flujo que vinculen los diferentes procesos desarrollados por la entidad y que permitan identificar los responsables y la forma como fluye y debe fluir la información financiera para proceder luego a implementar los controles que se requieran.

(...)

3.2.3. Sistema documental

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

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

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:

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.

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.

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.

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.

(...)

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.

(...)

3.2.9.2. Visión sistémica de la contabilidad y compromiso institucional

La información que se produce en las diferentes dependencias es la base para reconocer contablemente los hechos económicos; por lo tanto, las entidades deberán garantizar que la información fluya adecuadamente y se logre oportunidad y calidad en los registros. Es preciso señalar que las bases de datos administradas por las diferentes áreas de la entidad se asimilan a los auxiliares de las cuentas y subcuentas que conforman los estados contables, por lo que, en aras de la eficiencia operativa de las entidades, no podrá exigirse

que el detalle de la información que administre una determinada dependencia se encuentre registrado en la contabilidad.

La presentación oportuna y con las características requeridas por las diferentes áreas que procesan información deberá ser una política en la que se evidencie un compromiso institucional.

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas y las Normas para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de valores, ni Captan ni Administran ahorro del público, nos permitimos señalar:

La Norma relativa al Proceso Contable y Sistema Documental Contable contenida en el Anexo de la Resolución 385 de 2018 que modificó el de la Resolución 525 de 2016, dispone que las entidades definirán los libros auxiliares necesarios para llevar a cabo el registro de los hechos económicos, y según la organización del proceso contable y en aras de la eficiencia operativa, cuando existan bases de datos administradas por diferentes áreas, éstas se asimilarán a los auxiliares de las cuentas y subcuentas que conforman los estados financieros y en consecuencia no se requerirá que el detalle de la información administrada por otra dependencia se encuentre registrado en la contabilidad, concepto que igualmente se encuentra avalado en el Procedimiento para la Evaluación de Control interno contable regulado en el Anexo de la Resolución 193 de 2016, con el objeto de garantizar que la información fluya adecuadamente y se logre oportunidad y calidad en los registros.

Igualmente, este procedimiento hace referencia a los elementos y actividades de control interno para gestionar el riesgo contable como son: Disponer de una Estructura del área contable y gestión por procesos para la adecuada administración del sistema contable; de un Sistema de información que permita cumplir adecuadamente sus funciones; de un Sistema documental en el cual se han definido los libros auxiliares de contabilidad donde se lleva el registro de las operaciones en forma cronológica con base en los comprobantes de contabilidad que sirven de respaldo a las diferentes operaciones de la entidad.

Ahora bien, en relación con su solicitud, no existe una directriz específica a las contralorías territoriales, por cuanto corresponde a la CGN en los términos de la Ley, determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad que deben regir en el país para todo el sector público, razón por la cual carece de competencia para expedir normas o directrices a las entidades de control, quienes como instituciones que ejercen la vigilancia y control fiscal por mandato constitucional, deberán acogerse a la reglamentación expedida por quien tenga competencia para ello.

CONCEPTO N° 20192000006211 DEL 26-02-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público.
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	SUBTEMAS	Causación de ingresos y gastos.

Doctora
 NUBIA ELIANA GARCÍA MONSALVE
 Directora de Contabilidad
 Lotería de Medellín
 Medellín

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2019550000444-2, del 12 de febrero de 2019, en la cual solicita concepto sobre la siguiente pregunta:

- ¿Los gastos y los ingresos deben quedar dentro del mismo mes que incurran?, de lo contrario, ¿Qué podría pasar?

Lo anterior teniendo en cuenta que la contabilidad se alimenta de todas las áreas, siendo así ¿cómo hacerles ver que información debe llegar cumplidamente dentro de los términos exigidos a contabilidad?

Con base en los antecedentes expuestos me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

De acuerdo con lo establecido en la Ley 1952 de 2019, por la cual se expide el Código General Disciplinario, en lo relacionado con las faltas gravísimas, el Numeral 11 del artículo 57 señala que es una falta relacionada con la hacienda pública, “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”.

Ahora bien, la CGN expidió la Resolución 628 de 2015 modificada por la Resolución 456 de 2017, en la cual incorpora el Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública el cual define el alcance del Régimen de Contabilidad Pública y sirve de base para desarrollar este instrumento de normalización y regulación, en el contexto de la convergencia hacia estándares internacionales de información financiera.

En el párrafo 91 de dicho referente estableció que “el Régimen de Contabilidad Pública está conformado por los siguientes elementos: a) Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública; b) Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público; c) Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público; d) Marco Normativo para Entidades de Gobierno; e) Marco Normativo para Entidades en Liquidación; f) Regulación del proceso contable y del sistema documental contable; y g) Procedimientos transversales” (Subrayado fuera del texto).

Y así mismo, el párrafo 104 de dicho referente, estableció que “El Marco Normativo aplicable a las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público está compuesto 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; la Doctrina Contable Pública; y el Catálogo General de Cuentas, todos ellos emitidos por la Contaduría General de la Nación” (Subrayado fuera del texto).

Es así como en el Marco de sus competencias, la CGN expidió la Resolución 414 de 2014 (modificada por las Resoluciones 663 de 2015 y 607 de 2016), mediante la cual se incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el marco normativo aplicable para algunas empresas sujetas a su ámbito y se dictan otras disposiciones y, posteriormente, expidió la Resolución 139 de 2015 en la que incorporó, como parte del Régimen de Contabilidad Pública el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público, y se definió el Catálogo General de Cuentas para las entidades obligadas a observar dicho marco.

El artículo 1 de la Resolución 139 de 2015, estableció que dicho marco estaría 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 tal forma que, el Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno señala dentro de las características fundamentales de la información financiera, que:

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

(...)

4.1.2 Representación fiel

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

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

Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera ni de ningún otro tipo; tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que la información financiera se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios. Sin embargo, información neutral no significa información sin propósito o influencia sobre el comportamiento de los usuarios sino que la información descrita de forma neutral es útil y, por tanto, es, por definición, capaz de influir en las decisiones de los usuarios.

Una descripción libre de error significa que no hay errores u omisiones en la descripción del hecho económico y que el proceso utilizado para producir la información presentada se ha seleccionado y aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa exacto en todos los aspectos.

Para ser útil, la información debe ser relevante y estar fielmente representada. Por tanto, ni una representación fiel de un hecho irrelevante ni una representación no fidedigna de un hecho relevante ayudan a los usuarios a tomar decisiones adecuadas” (Subrayado fuera del texto).

Adicionalmente, el Marco conceptual, menciona dentro de los principios de contabilidad pública, el devengo sobre el cual señala que “los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos. El reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo” (Subrayado fuera del texto).

Adicionalmente, el principio de asociación señala que “el reconocimiento de ingresos está asociado con los costos y gastos en los que se incurre para producir tales ingresos”.

Por otra parte, la CGN expidió la Resolución 193 de 2016, por la cual incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable.

En dicho procedimiento se establece que dentro del Marco de Referencia del proceso contable, adicional a los Marcos Normativos, se encuentran las políticas de operación las cuales “(...)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” (Subrayado fuera del texto).

Posteriormente, menciona como uno de los elementos y actividades para gestionar el riesgo contable, lo siguiente:

“3.2.9. Coordinación entre las diferentes dependencias

La visión sistémica de la contabilidad exige responsabilidad por parte de quienes ejecutan procesos diferentes al contable, lo cual requiere de un compromiso institucional liderado por quienes representan legalmente a las entidades.

3.2.9.1. Responsabilidad de quienes ejecutan procesos diferentes al contable

El proceso contable de la entidad está interrelacionado con los demás procesos que se llevan a cabo, por lo cual, en virtud de la característica recursiva que tienen todos los sistemas y en aras de lograr la sinergia que permita alcanzar los objetivos específicos y organizacionales, todas las áreas de la entidad que se relacionen con el proceso contable como proveedores de información tienen el compromiso de suministrar los datos que se requieran, de manera oportuna y con las características necesarias, de modo que estos insumos sean procesados adecuadamente.

(...)

3.2.10. 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” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se desarrollan las siguientes conclusiones:

Una de las características fundamentales de la información bajo el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público es la representación fiel, la cual señala que la información financiera es útil cuando representa fielmente los hechos que pretende representar además de representar los hechos relevantes, y adicionalmente señala que 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.

Adicionalmente, de acuerdo con el principio de contabilidad pública de 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. De igual forma, se debe tener en cuenta que, conforme a lo establecido por el principio de asociación, el reconocimiento de ingresos debe estar asociado con los costos y gastos en los que se incurre para producir tales ingresos, so pena de revelar inapropiadamente los resultados del período.

En ese sentido, la empresa deberá implementar procedimientos operativos que faciliten 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.

Por lo anterior, se debe tener en cuenta que el proceso contable de la entidad está interrelacionado con los demás procesos que se llevan a cabo, por lo cual, en virtud de la característica recursiva que tienen todos los sistemas y en aras de lograr la sinergia que permita alcanzar los objetivos específicos y organizacionales, todas las áreas de la entidad que se relacionen con el proceso contable como proveedores de información tienen el

compromiso de suministrar los datos que se requieran, de manera oportuna y con las características necesarias, de modo que estos insumos sean procesados adecuadamente.

Para el cumplimiento de lo anterior, la empresa deberá adoptar 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.

Ahora bien, el incumplimiento de la regulación contable podría configurar una falta sancionable por parte de la Procuraduría General de la Nación, a la luz del Código General Disciplinario establecido en la Ley 1952 de 2019, en el cual se considera como 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.

CONCEPTO N° 20192000006251 DEL 26-02-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público.
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	SUBTEMAS	Normativa actualizada donde se encuentra los plazos para la convergencia en las Empresas Sociales del Estado y las consecuencias a las que no están APLICANDO NIIF.

Doctora
YANETH RODRÍGUEZ
AddThis Share Tools

ANTECEDENTES

En atención a su solicitud radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20195500002662, del 30 de enero de 2019, donde consulta a la CGN, lo siguiente:

“Un cordial saludo, quisiera me resolvieran las siguientes preguntas, Normatividad actualizada donde se encuentra, los plazos para la convergencia de las NICSP-NIIF en las Empresas Sociales del Estado y las consecuencias a las que no están aplicando NIIF”.

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

CONSIDERACIONES

1. Para darle respuesta a la primera parte de su consulta (normatividad actualizada donde se encuentra, los plazos para convergencia de las NICSP-NIIF en las Empresas Sociales del Estado), tendremos en cuenta lo siguiente:

En el artículo 3º cronograma de la Resolución 414 de 2014, señala:

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, 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.”

Posteriormente, el artículo 2º de la resolución 663 de 2015, señalo,

Artículo 2º. Modifíquese el artículo 3º de la Resolución N° 414 de 2014, el cual quedará así:

Artículo 3º Cronograma. El cronograma de aplicación del Marco Normativo anexo a la presente resolución, comprende tres períodos: preparación obligatoria, transición y aplicación.

Período de 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 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.

El párrafo 1º del artículo 2º de la Resolución 663 de 2015, establece:

Parágrafo 1. Las empresas que conforman el Sistema General de Seguridad Social en Salud (SGSSS), podrán aplicar el Marco Normativo anexo a la presente Resolución, de conformidad con el siguiente cronograma:

Período de transición: es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2016. Durante este período, las empresas que conforman el SGSSS seguirán utilizando, para todos los efectos legales, el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública. De manera simultánea, prepararán información de acuerdo con el nuevo marco normativo a fin de obtener información financiera que pueda ser utilizada con propósitos comparativos en los estados financieros en los que se aplique por primera vez el marco referido.

Al 1º de enero de 2016, las empresas que conforman el SGSSS prepararán el estado de situación financiera de apertura que es aquel en el que, por primera vez, se miden los activos, pasivos y patrimonio de acuerdo con los criterios del nuevo marco normativo. Este estado no será divulgado al público ni tendrá efectos legales al momento de su emisión.

Período de aplicación: es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2017. En este período, la contabilidad se llevará, para todos los efectos, bajo el nuevo marco normativo.

A 31 de diciembre de 2017, las empresas que conforman el SGSSS presentarán los primeros estados financieros comparativos con sus respectivas notas bajo el nuevo marco normativo así:

- 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.

Parágrafo 2. Las empresas que conforman el SGSSS, que opten por aplicar el Marco normativo anexo a la presente Resolución, de conformidad con el cronograma previsto en el parágrafo 1 de este artículo informarán tal decisión a la Superintendencia Nacional de Salud y a la Contaduría General de la Nación, a más tardar el 5 de febrero de 2016.”

Por otra parte, artículo 16º. Plazos para el reporte de la información a la Contaduría General de la Nación de la Resolución 706 de 2016 establece:

ARTÍCULO 16º. PLAZOS PARA EL REPORTE DE LA INFORMACIÓN A LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. Las entidades públicas incluidas en el ámbito de aplicación de la

presente resolución, reportarán la información de acuerdo con las siguientes fechas de corte y presentación:

CATEGORÍA	FECHA DE CORTE	FECHA LIMITE DE PRESENTACIÓN
INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA E INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA- CONVERGENCIA	31 DE MARZO	30 DE ABRIL
	30 DE JUNIO	31 DE JULIO
	30 DE SEPTIEMBRE	31 DE OCTUBRE
	31 DE DICIEMBRE	15 DE FEBRERO DEL AÑO SIGUIENTE AL DEL PERÍODO CONTABLE
ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA DE APERTURA - CONVERGENCIA	1 DE ENERO DE 2018	30 DE ABRIL DE 2018
CONTROL INTERNO CONTABLE Y EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO CONTABLE	31 DE DICIEMBRE	28 DE FEBRERO DEL AÑO SIGUIENTE AL DEL PERÍODO CONTABLE
BOLETÍN DE DEUDORES MOROSOS DEL ESTADO	31 DE MAYO	DIEZ (10) PRIMEROS DÍAS CALENDARIO DEL MES DE JUNIO.
	30 DE NOVIEMBRE	DIEZ (10) PRIMEROS DÍAS CALENDARIO DEL MES DE DICIEMBRE.

PARÁGRAFO 1. El Representante legal y el Contador Público que tenga a su cargo la contabilidad de las entidades públicas que agregan información de otras entidades públicas y organismos sin personería jurídica, adoptarán los criterios necesarios que deben tenerse en cuenta para efectos de elaborar, de forma oportuna, los formularios agregados de las diferentes categorías y reportarlos a la Contaduría General de la Nación, en las fechas definidas en el presente artículo.

Para el reporte del informe de evaluación de control interno contable, la responsabilidad de la agregación corresponde al Representante Legal y al Jefe de Control Interno o quien haga sus veces.

PARÁGRAFO 2. La Contaduría General de la Nación solo otorgará prórrogas para el reporte de las categorías de información de que trata el presente artículo cuando circunstancias excepcionales de materialidad y/o situaciones contingentes demostradas, afecten el proceso de consolidación.

2. En lo concerniente a la segunda parte de su consulta, (consecuencias para las Empresas Sociales del Estado que no están aplicando NIIF), tendremos lo siguiente:

El numeral 11 del artículo 57- Faltas relacionadas con la hacienda pública de la Ley 1952 de 2019, señala:

11. 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.

Por último, se le hace la aclaración que las E.S.E.S no deben aplicar las Normas Internacionales de Información Financiera-NIIF, las cuales son expedidas por un organismo internacional, sino que deben aplicar el marco normativo que obedece a un desarrollo propio de la CGN o sea la Resolución 414 de 2014, para Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente, bajo el supuesto que se trata de una Empresa que no Cotiza en el Mercado de Valores y que no Capta ni Administra Ahorro del Público:

1) Fuente de información de la regulación contable pública. Toda la regulación que conforma el Régimen de Contabilidad Pública vigente, se encuentra publicada en la página web www.contaduría.gov.co bajo la pestaña "RCP", en la cual puede consultar los distintos marcos normativos existentes.

2) El cronograma para la implementación del Marco Normativo para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, al cual pertenecen generalmente las Empresas Sociales del Estado, está definido en el Artículo el 3º de la Resolución N° 414 de 2014, modificado por el Artículo 2 de la Resolución 663 de 2015, cuyos textos se encuentran transcritos en el capítulo de las CONSIDERACIONES, de este concepto.

Para mayor claridad sobre este asunto se adjunta el concepto 2017000022631 del 05 de abril de 2017 que expidió la Contaduría General de la Nación, dirigido al señor Omar G. Moreno J.

3) Consecuencias de la no aplicación de las NIIF.

Al respecto es pertinente precisar a las Empresas Sociales del Estado no les corresponde aplicar las NIIF, toda vez que estas son expedidas por un organismo internacional, sino que deben aplicar la normativa local expedida por el regulador competente, en este caso el Marco Normativo adjunto a la Resolución 414 de 2014, para Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, y sus modificaciones.

Ahora bien, para quienes no cumplan con el deber de aplicar el Régimen de Contabilidad Pública expedido por la CGN, se ven expuestos a incurrir en falta gravísima, de conformidad con el numeral 26 del Artículo 48 de la Ley 734 de 2002-Código Disciplinario Único, vigente hasta 27 de mayo de 2019; o en faltas relacionadas con la hacienda pública, de conformidad con el numeral 11 del Artículo 57 de la Ley 1952 de 2019-Código General Disciplinario, que deroga la 734 de 2002 a partir del 28 de mayo de 2019. En ambos casos, corresponde a la Procuraduría General de la Nación, calificar la falta y aplicar las respectivas sanciones.

CONCEPTO N° 20192300002991 DEL 08-02-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público.
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	SUBTEMAS	Tratamiento aplicado en la contabilización de los activos mineros, los recursos naturales no renovables y los costos de descapote en la fase de producción de una mina a cielo abierto.

Doctora

LESLIE CABEZA BARRAZA

Gerente de Contabilidad

Generadora y Comercializadora de Energía del Caribe S.A E.S.P-GECELCA

Barranquilla

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550004792-2, del 26 de noviembre de 2018, en la cual solicita concepto sobre los siguientes aspectos:

- Teniendo en cuenta que a partir de junio de 2019 se inicia la etapa de explotación de la Mina Las Palmeras, y que el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, no contiene los lineamientos para el tratamiento de los activos mineros ni los recursos naturales renovables, ¿Qué normativa se debe tomar como referencia para contabilizar la medición posterior de estas transacciones? ¿Podríamos utilizar IFRS 6 Exploración y Evaluación de Recursos Naturales, la cual incorpora guías para el reconocimiento inicial y posterior de los activos de exploración y evaluación y su posterior clasificación y medición cómo propiedades mineras?
- ¿Cuál es el tratamiento contable que se le debe dar a las reservas de carbón y qué normativa se debe tomar como referencia para contabilizar la medición posterior de estas transacciones?
- ¿Cuál es el tratamiento contable que se le debe dar a los costos de descapote en las etapas iniciales de extracción de carbón? El marco normativo aplicable a la Compañía no incluye guías detalladas sobre el tratamiento contable para los costos de descapote en la fase de pre-minería ni para los costos de descapote generados durante la fase de

explotación de la mina; el marco contable de NIIF para PYMES, tampoco incluye guías detalladas: Por tanto, ¿podríamos aplicar la “IFRIC 20 -Costos de desmonte en la Fase de Producción de una Mina a Cielo Abierto”?, qué incluye guías detalladas que permiten el desarrollo de un adecuado modelo contable para el negocio de minería.

- Teniendo en cuenta que la actividad de explotación se iniciará en el denominado Tajo de Transición a ejecutarse-entre los años 2019 y 2023, con niveles de producción de carbón en una curva ascendente desde las 6.000 toneladas/año para el primer año y hasta 80.000 toneladas/año para el quinto año, ¿es necesaria hacer la activación del total de los costos incurridos en la etapa de construcción y montaje e iniciar, su depreciación, aun cuando no se estén explotando en su totalidad, o es posible activar y depreciar solo la porción de reservas y activos mineros que se utilizarán?.
- Teniendo en cuenta que los activos mineros se esperan depreciar en función de las unidades de producción, ¿se debe establecer como vida útil las unidades de producción que se esperan obtener hasta la fecha que se tiene aprobada la concesión minera, 18 de junio de 2038, aun cuando las proyecciones financieras soportadas en el Código Minero y el correspondiente Contrato de Concesión del título minero JDF-16002X, indican que el actual titular tendrá la preferencia para continuar la explotación por 30 años más hasta el 18 de junio de 2068, sin suspensión de las mismas, mientras se perfecciona la prórroga ante la autoridad minera?
- ¿Cuál es el tratamiento contable que se le debe dar a los terrenos que se encuentran alrededor de la zona establecida para la explotación del proyecto minero? La función de estos es mantener una distancia determinada entre el proyecto y las comunidades aledañas para disminuir algún impacto ambiental, mas no están destinados para la explotación.

Y con base en la reunión realizada el día 29 de enero de 2019 en las instalaciones de la CGN en las que se realizaron algunas precisiones sobre el particular, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El artículo 332 de la Constitución Política de Colombia, señala: “El Estado es propietario del subsuelo y de los recursos naturales no renovables, sin perjuicio de los derechos adquiridos y perfeccionados con arreglo a las leyes preexistentes”.

Ahora bien, en el Marco de sus competencias, la CGN expidió la Resolución 414 de 2014 (modificada por las Resoluciones 663 de 2015 y 607 de 2016), mediante la cual se incorporó,

en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el marco normativo aplicable para algunas empresas sujetas a su ámbito y se dictan otras disposiciones.

El artículo 2 de dicha Resolución estableció 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 capten ni administren ahorro del público y que hayan sido clasificadas como empresas por el Comité interinstitucional de la Comisión de Estadísticas de Finanzas Públicas según los criterios establecidos en el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas” (Subrayado fuera del texto).

En ese sentido, la CGN expidió la Resolución 139 de 2015 en la que incorporó, como parte del Régimen de Contabilidad Pública el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público, y se definió el Catálogo General de Cuentas para las entidades obligadas a observar dicho marco.

El artículo 1 de la Resolución 139 de 2015, estableció que dicho marco estaría 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”.

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno señala dentro de la definición de los elementos de los estados financieros en el numeral 6.1.6. que los costos “(...) son los decrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio producidos a lo largo del periodo contable, los cuales están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos (con independencia de que en el intercambio, se recuperen o no los costos) y que dan como resultado decrementos en el patrimonio” (Subrayado fuera del texto).

De igual forma, el Marco conceptual, en el numeral 6.2.4 reconocimiento de gastos y costos, establece que “Se reconocerán como costos o gastos, los decrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio relacionados con la salida o la disminución del valor de los activos o con el incremento en los pasivos, cuando el costo o el gasto pueda medirse con fiabilidad.”

Esto significa que el reconocimiento de los costos y los gastos ocurre simultáneamente con el reconocimiento de aumentos en los pasivos o disminuciones en los activos; por ejemplo, el devengo de salarios o la depreciación de los bienes.

Si la entidad distribuye bienes o servicios, en forma gratuita, los gastos se reconocerán cuando se entreguen los bienes o se presten los servicios.

Si el potencial de servicio de un activo o los beneficios económicos que provienen del mismo cubren más de un periodo contable, los costos y gastos se reconocerán utilizando procedimientos sistemáticos y racionales de distribución. Esto es necesario para el reconocimiento de los costos y gastos relacionados con el uso de activos, tales como propiedades, planta y equipo e intangibles. En estos casos, el costo o gasto correspondiente se denomina depreciación o amortización. Los procedimientos de distribución estarán diseñados a fin de que se reconozca el costo o gasto en los periodos contables en que se consume el potencial de servicio o se generen los beneficios económicos relacionados con estos recursos” (Subrayado fuera del texto).

Ahora bien, la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores de dicho marco normativo, señaló que “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”.

Por su parte, la Norma de propiedades, planta y equipo, en el numeral 10.1 Reconocimiento, establece que:

“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.” (Subrayado fuera del texto).

Así mismo, el numeral 10.3 Medición posterior de la misma norma, estableció que “Los terrenos no serán objeto de depreciación, salvo que se demuestre que tienen una vida útil finita, es decir que, por el uso dado al terreno, sea factible establecer el tiempo durante el cual estará en condiciones de generar beneficios económicos”.

La Norma de propiedades de inversión establece en el numeral 11.1 Reconocimiento, que “Se reconocerán como propiedades de inversión, los activos representados en terrenos y edificaciones que se tengan para generar rentas, plusvalías o ambas. También se reconocerán como propiedades de inversión, los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado” (Subrayado fuera del texto).

Adicionalmente, señala que para la medición posterior “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” (Subrayado fuera del texto).

En el caso de la Norma de Activos intangibles, el numeral 12.1 Reconocimiento, establece que:

“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.

4. La medición de un activo intangible es fiable cuando existe evidencia de transacciones para el activo u otros similares, o cuando la estimación del valor depende de variables que se pueden medir en términos monetarios.” (Subrayado fuera del texto).

En cuanto a la medición posterior de los activos intangibles, la norma señala que:

“26. Con posterioridad al reconocimiento, los activos intangibles se medirán por su costo menos la amortización acumulada menos el deterioro acumulado. La amortización es la distribución sistemática del valor amortizable de un activo intangible durante su vida útil. Por su parte, el valor amortizable de un activo intangible es el costo del activo menos su valor residual.

27. La amortización iniciará cuando el activo esté disponible para su utilización, es decir, cuando se encuentre en la ubicación y condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la empresa. El cargo por amortización de un periodo se reconocerá como gasto en el resultado de este, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos.

28. La amortización acumulada de un activo intangible estará en función del valor residual, la vida útil y el método de amortización.

(...)

31. La vida útil de un activo intangible dependerá del periodo durante el cual la empresa espere recibir los beneficios económicos asociados al activo. Esta se determinará en función del tiempo durante el cual la empresa espere utilizar el activo o del número de unidades de producción o similares que obtendría de él. Si no es posible hacer una estimación fiable de la vida útil de un activo intangible, se considerará que este tiene vida útil indefinida y no será objeto de amortización.

32. La vida útil de los activos intangibles estará dada por el menor periodo entre el tiempo en que se obtendrían los beneficios económicos esperados y el plazo establecido conforme a los términos contractuales, siempre y cuando el activo intangible se encuentre asociado a un derecho contractual o legal.

33. La vida útil de un activo intangible asociado a un derecho contractual o legal fijado por un plazo limitado que puede renovarse, incluirá el periodo de renovación cuando exista

evidencia que respalde que la renovación no tiene un costo significativo. Si el costo de la renovación es significativo en comparación con los beneficios económicos futuros que se espera fluyan a la empresa como resultado de esta, estos costos formarán parte del costo de adquisición de un nuevo activo intangible en la fecha de renovación.

34. La distribución sistemática del valor amortizable del activo a lo largo de la vida útil se llevará a cabo mediante un método de amortización que refleje el patrón de consumo esperado de los beneficios económicos futuros derivados del activo. Podrán utilizarse diversos métodos de amortización para distribuir el valor amortizable, entre los cuales se incluyen el método lineal, el método de amortización decreciente y el método de las unidades de producción. Si el patrón de consumo no pudiera determinarse de forma fiable, se utilizará el método lineal de amortización. El método de amortización que defina la empresa se aplicará uniformemente en todos los periodos, a menos que se produzca un cambio en el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros incorporados en el activo.

(...)

36. El valor residual, la vida útil y el método de amortización se revisarán, como mínimo, al término del periodo contable y si existiera un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con lo establecido en la Norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores” (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas definido por la Resolución 139 de 2015 (y sus modificaciones) en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público, estableció las cuentas y subcuentas que utilizarán las empresas bajo el ámbito de dicho marco.

En ese sentido, la descripción de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES establece que “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...”. Adicionalmente, dentro de la estructura de dicha cuenta se encuentra la subcuenta 197007-Licencias.

La descripción de la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL señala que “Representa el valor de las operaciones por conceptos no contemplados en las cuentas relacionadas anteriormente” y contiene dentro de su estructura la subcuenta 839090-Otras cuentas deudoras de control.

En ese mismo sentido, la descripción de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL señala que “Representa el valor de las operaciones por conceptos no contemplados en las cuentas relacionadas anteriormente” y presenta dentro de su estructura la subcuenta 939090-Otras cuentas acreedoras de control.

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se desarrollan las siguientes conclusiones:

Pregunta 1: Aplicación de IFRS 6 Exploración y Evaluación de Recursos Naturales.

Dado que GECELCA S.A. se encuentra bajo el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, deberá seguir los lineamientos establecidos en dicho marco normativo para efectos de reconocer, medir y registrar las operaciones derivadas de sus actividades, por lo que no es procedente la aplicación de regulación que no se encuentre vinculada al mismo.

Por lo anterior, la empresa deberá aplicar los criterios de reconocimiento contenidos en el Marco Conceptual y en las Normas de propiedades, planta y equipo, propiedades de inversión y activos intangibles, según corresponda.

Pregunta 2: tratamiento contable de las reservas de carbón.

En lo referente a las reservas de carbón que serán objeto de explotación en virtud del contrato de concesión minera, GECELCA S.A. deberá efectuar un control de las mismas debitando la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control por contra de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (Db) y acreditando la subcuenta 939090-Otras cuentas acreedoras de control de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL. El uso de estas cuentas se realizará parcialmente hasta tanto el GIT de Investigación y Normas de la CGN realice en análisis de viabilidad para habilitar las cuentas específicas que identifiquen los conceptos asociados a los recursos naturales no renovables recibidos en explotación. Es de anotar que estas cuentas son objeto de actualización en la medida en que se agote el recurso natural.

Pregunta 3: tratamiento contable de los costos de descapote en las etapas iniciales de extracción de carbón.

Dado que GECELCA S.A. se encuentra bajo el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, deberá seguir los lineamientos establecidos en dicho marco normativo para efectos de

reconocer, medir y registrar las operaciones derivadas de sus actividades, por lo que no es procedente la aplicación de regulación que no se encuentre vinculada al mismo.

Para efectos de determinar el tratamiento contable de los costos de descapote en las etapas iniciales de extracción de carbón, se deberá evaluar si son costos directamente asociados con la producción del bien a comercializar. En caso de que la empresa determine que son directamente atribuibles a la extracción del carbón, realizará el reconocimiento como un mayor valor de los inventarios extraídos como producto de la explotación de la mina.

Para el caso anterior, la acumulación de dichos costos se podrá registrar en la subcuenta 152090-Otros productos en proceso de la cuenta 1520-PRODUCTOS EN PROCESO. Es importante resaltar que la empresa deberá definir el método de costeo que le permita distribuir los costos en los periodos contables en que se consuma el potencial de servicio o se generen los beneficios económicos relacionados con los inventarios obtenidos.

Ahora bien, si la empresa determina que los costos de descapote en las etapas iniciales de extracción de carbón no están asociados con la producción del bien, se deberán reconocer como gasto.

Pregunta 4 y 5: Activación y amortización de los activos mineros por explotación en el denominado Tajo de Transición.

De acuerdo con lo establecido en la Norma de intangibles del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, la amortización de un activo intangible 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.

Según la Norma, la amortización acumulada de un activo intangible estará en función del valor residual, la vida útil y el método de amortización; Por lo anterior, la empresa deberá tener en cuenta que para el caso de la vida útil de un activo intangible dependerá del periodo durante el cual la empresa espere recibir los beneficios económicos asociados al activo, de tal forma que esta se determinará en función del tiempo durante el cual la empresa espere utilizar el activo o del número de unidades de producción o similares que obtendría de él y, adicionalmente, estará dada por el menor periodo entre el tiempo en que se obtendrían los beneficios económicos esperados y el plazo establecido conforme a los términos contractuales, siempre y cuando el activo intangible se encuentre asociado a un derecho contractual o legal.

Es importante resaltar que la vida útil de un activo intangible asociado a un derecho contractual o legal fijado por un plazo limitado que puede renovarse incluirá el periodo de renovación cuando exista evidencia que respalde que la renovación no tiene un costo significativo. Si el costo de la renovación es significativo en comparación con los beneficios económicos futuros que se espera fluyan a la empresa como resultado de esta, estos costos formarán parte del costo de adquisición de un nuevo activo intangible en la fecha de renovación.

De igual forma, GECELCA S.A debe tener en cuenta que la distribución sistemática del valor amortizable del activo a lo largo de la vida útil se llevará a cabo mediante un método de amortización que refleje el patrón de consumo esperado de los beneficios económicos futuros derivados del activo. De tal forma que podrán utilizarse diversos métodos de amortización para distribuir el valor amortizable, entre los cuales se incluyen el método lineal, el método de amortización decreciente y el método de las unidades de producción. Si el patrón de consumo no pudiera determinarse de forma fiable, se utilizará el método lineal de amortización.

Así las cosas, para el caso de los activos intangibles reconocidos por GECELCA S.A., se deberá establecer por medio de políticas contables las vidas útiles, métodos y valores residuales, para el cálculo de la amortización aplicados de forma individual a cada uno de los intangibles de acuerdo con las características de cada uN°

Pregunta 6: Tratamiento contable de los terrenos usados para mitigar el impacto ambiental.

Si los terrenos están destinados a mantener una distancia determinada entre el proyecto y las comunidades aledañas para disminuir algún impacto ambiental se deberán reconocer de conformidad con la Norma de propiedades, planta y equipo y se registrarán en la subcuenta 160503-Terrenos con destinación ambiental de la cuenta 1605-TERRENOS.

CONCEPTO N° 20192000012491 DEL 01-04-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público.
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	SUBTEMAS	Reexpresión de los estados financieros comparativos por corrección de errores materiales de periodos anteriores.

Doctor
 LUIS EDUARDO CORTÉS PIRAZÁN
 Gerente
 E.S.P. Empresa de Servicios Públicos de Chiquinquirá
 Chiquinquirá, Boyacá

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20195500010602, del 08 de marzo de 2019, en la cual solicita un pronunciamiento sobre lo siguiente:

“(…) me permito informar que la empresa Empochiquinquirá E.S.P. reúne todas las condiciones enmarcadas para el marco normativo de la resolución 414 del 2014, en cuyo contenido establecía los procesos para realizar la convergencia a normas internacionales dentro de unos términos específicos; la empresa se enfrentó al inconveniente de la falta de recursos que acarrearía dicha transición, por tal motivo (Sic) no fue posible llevarlo a cabo dentro de dichos términos.

Para los años 2014, 2015 y 2016, Empochiquinquirá preparó la información financiera bajo los procedimientos del Plan General de Contabilidad Pública, cuyos resultados fueron reportados a los diferentes órganos de vigilancia y control en su debido momento. Ya en el año 2017, la dirección de la empresa comprometida con las exigencias y las responsabilidades adquiridas y en concordancia con lo normado, en cuanto a normas internacionales especialmente en lo referente a brindar información fidedigna con estados financieros veraces que reflejen la situación real de las empresas, Empochiquinquirá emprendió el cometido, con la contratación de una firma especializada en materia de normas internacionales, así como también llevó a cabo depuraciones y ajustes necesarias en sus principales masas económicas que impactaron notoriamente los estados financieros acorde con lo normado; dichas acciones se reflejaron en los resultados de los ejercicios cantables de los años 2017 y 2018.

Con base en lo anteriormente expuesto, solicito muy respetuosamente su concepto, si se deben ajustar los años 2014, 2015 y 2016 con los resultados obtenidos en las vigencias 2017 y 2018 (...)

CONSIDERACIONES

El artículo 3 de la Resolución N° 663 de 2015, sobre el cronograma de aplicación del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, establece:

“ARTÍCULO 2º. Modifíquese el artículo 3º de la Resolución N° 414 de 2014, el cual quedará así:

ARTÍCULO 3º. Cronograma. El cronograma de aplicación del Marco normativo anexo a la presente Resolución, comprende tres períodos: preparación obligatoria, transición y aplicación.

Período de 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 aplique por primera vez el marco referido.

Al 1º de enero de 2015, las empresas prepararán el estado de situación financiera de apertura que es aquel en el que, por primera vez, se miden los activos, pasivos y patrimonio de acuerdo con los criterios del nuevo marco normativo. Este estado no será divulgado al público ni tendrá efectos legales al momento de su emisión.

Período de aplicación: Es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2016. En este período, la contabilidad se llevará, para todos los efectos, bajo el nuevo marco normativo.

A 31 de diciembre de 2016, las empresas presentarán los primeros estados financieros comparativos con sus respectivas notas bajo el nuevo marco normativo, así:

- a. Estado de situación financiera a 31 de diciembre de 2016, comparado con el del 31 de diciembre de 2015 y con el del 1 de enero de 2015.
- b. Estado de resultados integral del 1 de enero al 31 de diciembre de 2016, comparado con el del 1 de enero al 31 de diciembre de 2015.
- c. Estado de cambios en el patrimonio del 1 de enero al 31 de diciembre de 2016, comparado con el del 1 de enero al 31 de diciembre de 2015.
- d. Estado de flujo de efectivo del 1 de enero al 31 de diciembre de 2016, comparado con el del 1 de enero al 31 de diciembre de 2015.” (Subrayado fuera de texto)

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”.

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 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)

CONCLUSIONES

La no implementación del marco normativo en los plazos y fechas establecidas en el cronograma emitido por la CGN, obedece a una omisión por parte de la entidad, si se advierte que en el período de preparación debieron adoptarse las medidas necesarias para el cabal cumplimiento de la transición al nuevo Marco Normativo. Las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la empresa corresponden a errores que deben ser corregidos en el periodo contable en el que se descubran de acuerdo a la Norma de Políticas Contables, Cambio en Estimaciones Contables y Corrección de Errores del Marco Normativo, esto es, la empresa deberá ajustar la omisión, sea material o no, mediante un mayor o menor valor de la cuenta contable del activo, pasivo o patrimonio afectada contra la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

En ningún caso se deberá realizar asientos contables en periodos contables anteriores, los cuales ya han sido cerrados, ni se podrán realizar ajustes contables de errores de periodos contables anteriores contra el resultado del periodo en el cual se efectúen.

Ahora bien, para efectos de presentación, en caso de los errores materiales de periodos contables anteriores, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. En este caso, como la empresa efectuó los ajustes y reclasificaciones por aplicación del marco normativo en el periodo contable 2017, debió reexpresar los estados financieros comparativos a 31 de diciembre de 2016 y los saldos a 01 de enero de 2016, de tal manera que los estados financieros de 2017 se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

En términos genéricos, la empresa aplicará la reexpresión anteriormente aludida, solamente en los estados financieros comparados de un período contable, en la medida en que en el periodo contable inmediatamente siguiente descubra y corrija errores de aquel o de períodos contables anteriores al mismo.

CONCEPTO N° 20192000014071 DEL 22-04-2019
--

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público.
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los contratos de concesión para sistemas de transporte.

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los contratos de concesión para sistemas de transporte.

Doctora
Martha Cecilia Pirabán González
Profesional Especializada-Contabilidad
Metro Cali S.A.
Santiago de Cali

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2019550001035-2, del 07 de marzo de 2019, en la cual solicita concepto sobre los siguientes temas:

“1. Metro Cali tiene por objeto principal la planeación, expansión, gestión, administración y control del sistema integrado de transporte masivo de pasajeros del municipio de Santiago de Cali-Sistema MIO.

2. En desarrollo de su objeto social, Metro Cali, en el año 2006 celebro con 4 Concesionarios (Concesionarios de transporte), igual número de contratos de concesión para la prestación del servicio de transporte masivo de pasajeros dentro del sistema integrado de transporte masivo de Santiago de Cali.

3. Por otro lado, y en el mismo año, Metro Cali celebró con otro Concesionario (Concesionario de Patios), contrato de concesión para la adquisición de predios, diseños y construcción de dos (2) patios talleres del sistema MIO del Municipio de Santiago de Cali y su área de influencia.

4. Los Concesionarios de Transporte en virtud del cumplimiento de la obligación anterior, asumieron la responsabilidad por los bienes entregados a los Concesionarios, contenida en la Cláusula 48 de los Contratos de Transporte que establece: “El CONCESIONARIO asume y será totalmente responsable por todos y cualesquiera de los daños, deterioros, perjuicios, pérdidas o invasiones de hecho de los terrenos y bienes que integran los patios y talleres que se le hayan entregado, sin perjuicio de su facultad de exigir a terceros diferentes de Metro Cali S.A., la reparación o indemnización de los daños y perjuicios directos y/o subsecuentes cuando a ello haya lugar.”

5. OBJETO DEL CONTRATO DE CONCESIÓN: Otorgar en concesión no exclusiva, conjunta y simultánea con otros Concesionarios, y exclusiva respecto de otros operadores de transporte público colectivo, la explotación del servicio público de transporte masivo del Sistema MIO al CONCESIONARIO, por su cuenta y riesgo, en los términos, bajo las condiciones y con las limitaciones previstas en el presente Contrato.

Dicha Concesión otorgará al CONCESIONARIO: (i) el derecho de la explotación del Servicio Público de Transporte Masivo en las Rutas Troncales, las Rutas Auxiliares y las Rutas Alimentadoras del Sistema MIO para las Fases 1 y 2, a través de la participación del CONCESIONARIO en los recursos económicos generados por la prestación del servicio, y (ii) el permiso de operación al CONCESIONARIO para la prestación del servicio público de transporte masivo en la Bogotá D.C. de Santiago de Cali y su área de influencia dentro del Sistema MIO, (Anexo contrato de Concesión).

6. De acuerdo con el concepto N° 20142000033481 del 01 de diciembre de 2014, emitido por la Contaduría y el Manual de Entes Gestores emitido por el Unidad de Movilidad Urbana Sostenible Ministerio de Transporte, toda la infraestructura del sistema cofinanciado y sus convenios adicionales se registran en cuentas de orden. Una vez terminadas las obras, estas deben ser entregadas al Municipio para su reconocimiento en los estados financieros.

7. Actualmente, Metro Cali S.A. está haciendo entrega de las obras construidas y demás costos adicionales para el desarrollo del SITM, al Municipio de Santiago de Cali para su reconocimiento en los estados financieros,

Consulta:

- Cuáles son los registros contables que Metro Cali S.A. deben hacer para dar cumplimiento a las resolución [sic] N° 607 de octubre 14 de 2016, si al final de la concesión de transporte el único dueño de las infraestructuras del SITM sería el Municipio de Santiago de Cali como responsable de la política pública de transporte de la Bogotá D.C.?

- Cuáles son los registros contables que el Municipio Santiago de Cali debe hacer para dar cumplimiento a las [sic] resolución 582 de diciembre 06 de 2018?
- La Contaduría General de la Nación ha contemplado emitir algún instructivo para los sistemas de transporte masivo para el registro de las concesiones?”

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

CONSIDERACIONES

De acuerdo con la cláusula 1 del Contrato de concesión número 2, para la prestación del servicio público de transporte masivo de pasajeros dentro del Sistema Integrado de Transporte Masivo de Santiago de Cali, firmado entre Metro Cali S.A y el Concesionario Blanco y Negro Masivo S.A, se otorga en Concesión no exclusiva, conjunta y simultánea con otros Concesionarios, y exclusiva respecto de otros operadores de transporte público colectivo, la explotación del servicio público de transporte masivo del Sistema MIO al CONCESIONARIO, por su cuenta y riesgo, en los términos, bajo las condiciones y con las limitaciones previstas en el presente Contrato.

Adicionalmente, el párrafo 2 de la cláusula 1 establece que “Dicha Concesión otorgará al CONCESIONARIO: (i) el derecho a la explotación del Servicio Público de Transporte Masivo en las Rutas Troncales, las Rutas Auxiliares y las Rutas Alimentadoras del Sistema MIO para las Fases 1 y 2, a través de la participación del CONCESIONARIO en los recursos económicos generados por la prestación del servicio, y (ii) el permiso de operación al CONCESIONARIO para la prestación del servicio público de transporte masivo en la Bogotá D.C. de Santiago de Cali y su área de influencia dentro del Sistema MIO”

De acuerdo con la cláusula 22 del contrato señalado anteriormente, establece que “corresponde a Alcalde Municipal de Santiago de Cali, establecer la Tarifa al Usuario, de conformidad con lo estipulado en el Convenio Interadministrativo de Utilización de Vías y Operación del Sistema Integrado de Transporte Masivo de Cali entre la Secretaría de Tránsito y Transporte del Municipio de Santiago de Cali y Metro Cali S.A., y en el que lo adicione o modifique”.

En el Marco de sus competencias, la CGN expidió la Resolución 414 de 2014 (modificada por las Resoluciones 663 de 2015 y 607 de 2016), mediante la cual se incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el marco normativo aplicable para algunas empresas sujetas a su ámbito y se dictan otras disposiciones y, posteriormente, expidió la Resolución 139 de 2015 en la que incorporó, como parte del Régimen de Contabilidad Pública el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que

no Captan ni Administran Ahorros del Público, y se definió el Catálogo General de Cuentas para las entidades obligadas a observar dicho marco.

Posteriormente, la CGN expidió la Resolución 607 de 2016 "Por la cual se modifican las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Publico" y en el artículo 2 estableció, de forma transitoria, las actividades a realizar con el fin de determinar los saldos a 1 de enero de 2017 de las partidas relacionadas con los acuerdos de concesión.

Mediante la Resolución 047 de 2019, la CGN modificó la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la empresa concedente del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, y señaló lo siguiente:

1. ACUERDOS DE CONCESIÓN DESDE LA PERSPECTIVA DE LA EMPRESA CONCEDENTE

(...)

2. La empresa concedente es aquella que tiene el control de los activos en concesión, de los cuales espera generar beneficios económicos futuros, y que asume los riesgos y pasivos asociados a dichos activos. Lo anterior, con independencia de que la empresa concedente tenga la titularidad legal de los activos en concesión o suscriba el acuerdo de concesión. Por su parte, los activos en concesión son aquellos utilizados en la prestación del servicio, los cuales pueden ser proporcionados por el concesionario o por la empresa 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 empresa concedente o con la mejora o rehabilitación que se les haga a estos.

1.1. Reconocimiento y medición de activos en concesión

3. La empresa concedente reconocerá los activos proporcionados por el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de la empresa concedente que, de forma individual o agrupada, se consideren materiales, siempre y cuando esta u otra del mismo sector: 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. La empresa definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar los activos, las mejoras y rehabilitaciones que, dada su materialidad, deban ser objeto de aplicación de esta Norma.

(...)

1.2. Reconocimiento y medición de pasivos asociados al acuerdo de concesión

9. Cuando la empresa concedente reconozca los activos proporcionados por el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de la empresa concedente, también reconocerá el pasivo asociado a dichos activos, ajustado por cualquier otra contraprestación (por ejemplo, efectivo) de la concedente al concesionario, o de este a la concedente. (Subrayado fuera del texto).

En el Catálogo General de Cuentas aplicable para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, se estableció la definición de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, la cual señala que “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” (Subrayado fuera del texto). Así mismo, la descripción de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) establece que “Representa el valor de la contrapartida de las cuentas clasificadas en el Grupo 83-Deudoras de Control”.

Ahora bien, en el caso de las Entidades de Gobierno, la CGN expidió la Resolución 533 de 2015 (modificada por la Resolución 484 de 2017), con la que se incorporó, en el RCP, el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el cual está integrado por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

Con la expedición de la Resolución 582 de 2018 se modificó la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, en la cual se estableció:

“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. La entidad concedente es aquella que tiene el control de los activos en concesión, de los cuales espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, y que asume los riesgos y pasivos asociados a dichos activos. Lo anterior, con independencia de que la entidad concedente tenga la titularidad legal de los activos en concesión o suscriba el acuerdo de concesión. Por su parte, 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.

1.1. Reconocimiento y medición de activos en concesión

3. La entidad concedente reconocerá los activos proporcionados por el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de la entidad concedente que, de forma individual o agrupada, se consideren materiales, siempre y cuando esta u otra del mismo sector: 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. La entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar los activos, las mejoras y rehabilitaciones que, dada su materialidad, deban ser objeto de aplicación de esta Norma.

(...)

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.

6. Si la entidad concedente no cuenta con información de valores específicos para separar los activos que proporcione el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de esta, de los gastos que la entidad concedente asuma por la operación y

mantenimiento de los activos en concesión, empleará técnicas de estimación para establecer el valor de los activos y gastos.

7. Con posterioridad al reconocimiento, los activos en concesión se medirán de acuerdo con lo definido en las normas de Propiedades, planta y equipo, Bienes de uso público y Activos intangibles, según corresponda.

1.2. Reconocimiento y medición de pasivos asociados al acuerdo de concesión

8. 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.

9. 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

15. 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.

16. Posteriormente, 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

21. Los ingresos por la explotación de los activos en concesión, así como los gastos relacionados con la operación y mantenimiento de dichos activos serán reconocidos por la entidad concedente en la proporción que tenga del derecho o que asuma de la obligación, respectivamente, afectando las cuentas por cobrar y las cuentas por pagar, según corresponda.

1.4. Reconocimiento de ingresos y de gastos generados en el desarrollo de una actividad reservada a la entidad concedente

22. Los ingresos y gastos asociados con el desarrollo de una actividad reservada a la entidad concedente se reconocerán en el periodo en que estos se generen, afectando, respectivamente, las cuentas por cobrar y las cuentas por pagar.

1.5. Reconocimiento o revelación de otros pasivos, compromisos, pasivos contingentes y activos contingentes o derechos

23. 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.

24. Los acuerdos de concesión pueden incluir varias formas de garantías. Cuando se otorguen garantías financieras, entre otras vías, a través de la titularización o la indemnización relativa a la deuda en que incurre el concesionario para financiar la construcción, desarrollo, adquisición o mejora de un activo en concesión, se reconocerán de conformidad con la Norma de cuentas por pagar. 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)

Adicionalmente, el artículo 6 de la Resolución N° 602 de 2018 por la cual se incorpora al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los acuerdos de concesión de infraestructura de transporte, estableció que:

“(…)

La entidad concedente es aquella que tiene el control de los activos en concesión, de los cuales espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, y que asume los riesgos y pasivos asociados a dichos activos. Lo anterior, con independencia de que la entidad concedente tenga la titularidad legal de los activos en concesión o suscriba el acuerdo de concesión.

La entidad concedente reconocerá los activos que proporcione el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de la entidad concedente, siempre y cuando la entidad concedente u otra del mismo sector: 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.

Este procedimiento también aplicará, en lo que corresponda, a las entidades que tengan la titularidad legal de activos de infraestructura de transporte (en adelante, entidades titulares), que se encuentren bajo el ámbito del Marco Normativo para Entidades de Gobierno y que entreguen dichos activos a una entidad gestora de acuerdos de concesión que actúe como entidad concedente.

1. ENTREGA DE ACTIVOS DE INFRAESTRUCTURA DE TRANSPORTE EN CONCESIÓN

Los activos de infraestructura de transporte corresponden a los bienes de uso público, las propiedades, planta y equipo y los activos intangibles relacionados con las diferentes redes de transporte, como: carretera, férrea, fluvial, marítima o aeroportuaria. Las redes carretera y férrea incluyen, entre otros, las zonas, las facilidades, las casetas de peaje, los paraderos, los contadores y las señalizaciones. Las redes fluvial y marítima incluyen, entre otros, los embarcaderos, los muelles, las estructuras de protección de los muelles, los terminales portuarios de interés nacional o de interés regional, los canales de acceso a los puertos públicos, las obras e instalaciones afectas a la prestación de los servicios portuarios, los canales de acceso, las señalizaciones, faros y boyas. Finalmente, la red aeroportuaria incluye, entre otros, las áreas de los aeródromos (lado aire y lado tierra), terminales de pasajeros, terminales de carga, plataformas, áreas de estacionamiento, hangares y talleres,

parqueaderos y garajes, pistas, calles de rodaje, así como el equipamiento para la operación del aeródromo.

1.1. Entrega de activos de la entidad titular a la entidad concedente

En los acuerdos de concesión en los cuales la entidad titular de activos de infraestructura de transporte entregue dichos activos a una entidad concedente, se efectuarán los siguientes registros contables:

1.1.1. Registros en la entidad titular

La entrega de bienes de uso público de una entidad titular a una entidad concedente implicará la disminución de los valores por los que se encuentran registrados dichos activos, para lo cual, la entidad titular debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1785-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO (CR) o de la cuenta 1790-DETERIORO ACUMULADO DE BIENES DE USO PÚBLICO (CR) y acreditará la subcuenta que identifique el tipo de red de la cuenta 1710-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO. La diferencia entre el costo del activo y los valores correspondientes a su depreciación y deterioro acumulados se registrará debitando la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS.

En caso de que la entidad titular entregue bienes de uso público en construcción a la entidad concedente, la entidad titular disminuirá los valores por los que se encuentran registrados dichos activos, debitando la subcuenta 179015-Bienes de uso público en construcción de la cuenta 1790-DETERIORO ACUMULADO DE BIENES DE USO PÚBLICO (CR) y acreditando la subcuenta que identifique el tipo de red de la cuenta 1705-BIENES DE USO PÚBLICO EN CONSTRUCCIÓN. La diferencia entre el costo del activo y el valor correspondiente a su deterioro acumulado se registrará debitando la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Si la entidad titular entrega propiedades, planta y equipo a la entidad concedente, incluyendo las que se encuentran en construcción, la entidad titular disminuirá los valores por los que se encuentran registrados dichos activos, debitando la subcuenta que corresponda de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) o 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acreditando la subcuenta de la cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia entre el costo del activo y los valores correspondientes a su depreciación y deterioro acumulados se registrará debitando la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS.

(...)

Adicionalmente, para efectos de seguimiento y control, la entidad titular registrará en cuentas de orden el valor en libros de los bienes de uso público, las propiedades, planta y equipo y los activos intangibles entregados a la entidad concedente, debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y acreditando la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

1.1.2. Registros en la entidad concedente

La entidad concedente reconocerá los bienes de uso público, las propiedades, planta y equipo y los activos intangibles recibidos por el valor en libros que tenían los bienes en la entidad titular, en la fecha en que se realice su entrega.

Si la entidad concedente recibe los activos antes de que estos sean entregados al concesionario en virtud de un acuerdo de concesión, debitará la subcuenta que identifique el tipo de red de la cuenta 1705-BIENES DE USO PÚBLICO EN CONSTRUCCIÓN o de la cuenta 1710-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO, la subcuenta que corresponda de la cuenta del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO o la subcuenta que corresponda de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES y acreditará la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. Una vez la entidad concedente entregue los activos al concesionario, realizará la reclasificación establecida en el numeral 1.2 del presente Procedimiento.

Ahora bien, si la entidad concedente recibe los activos y, en el mismo momento, los entrega al concesionario en virtud de un acuerdo de concesión, registrará los bienes de uso público, las propiedades, planta y equipo y los activos intangibles recibidos de la entidad titular con un débito en la subcuenta que identifique el tipo de red de la cuenta 1711-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO-CONCESIONES o de la cuenta 1706-BIENES DE USO PÚBLICO EN CONSTRUCCIÓN-CONCESIONES, la subcuenta que corresponda de la cuenta 1683-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN CONCESIÓN o la subcuenta 197012-Activos intangibles en concesión de la cuenta 1970- ACTIVOS INTANGIBLES y un crédito en la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. En este caso, no procede la reclasificación establecida en el numeral 1.2 del presente Procedimiento.

1.2. Entrega de activos de la entidad concedente al concesionario

La entidad concedente reclasificará los bienes de uso público entregados al concesionario en virtud del acuerdo de concesión con un débito en la subcuenta que identifique el tipo de red de la cuenta 1711-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO -CONCESIONES y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1710-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO. Adicionalmente, la entidad concedente reclasificará los valores registrados por concepto de depreciación y deterioro acumulados de los activos reclasificados, si los hubiere, con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1785-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO (CR) o de la cuenta 1790-DETERIORO ACUMULADO DE BIENES DE USO PÚBLICO (CR) y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1787-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO-CONCESIONES (CR) o de la cuenta 1791-DETERIORO ACUMULADO DE BIENES DE USO PÚBLICO-CONCESIONES (CR).

En caso de que la entidad concedente entregue bienes de uso público en construcción al concesionario, reclasificará dichos activos con un débito en la subcuenta que identifique el tipo de red de la cuenta 1706-BIENES DE USO PÚBLICO EN CONSTRUCCIÓN- CONCESIONES y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1705-BIENES DE USO PÚBLICO EN CONSTRUCCIÓN.

Así mismo, en caso de que los bienes en construcción reclasificados presenten valores por concepto de deterioro acumulado, este se reclasificará con un débito en la subcuenta 179015-Bienes de uso público en construcción de la cuenta 1790-DETERIORO ACUMULADO DE BIENES DE USO PÚBLICO (CR) y un crédito en la subcuenta 179106-Bienes de uso público en construcción de la cuenta 1791-DETERIORO ACUMULADO DE BIENES DE USO PÚBLICO-CONCESIONES (CR).

Si la entidad concedente entrega propiedades, planta y equipo al concesionario, incluyendo las que se encuentran en construcción, esta reclasificará dichos activos debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1683-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN CONCESIÓN y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. Adicionalmente, la entidad concedente reclasificará los valores registrados por concepto de depreciación y deterioro acumulados de los activos reclasificados, si los hubiere, con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) o de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y un crédito en la subcuenta 168516-Propiedades, planta y equipo en concesión de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) o en la subcuenta

169522-Propiedades, planta y equipo en concesión de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR).

(...)

4. CONSTRUCCIÓN, DESARROLLO, ADQUISICIÓN, MEJORA O REHABILITACIÓN DE ACTIVOS EN CONCESIÓN

La entidad concedente registrará la construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación de los activos en concesión junto con el pasivo asociado a estos, ajustado por cualquier otra contraprestación de la entidad concedente al concesionario, o de este a la entidad concedente.

El pasivo asociado con dichos activos se registrará como pasivo financiero, pasivo diferido, o ambos, de acuerdo con la contraprestación a la que se comprometa la entidad concedente con el concesionario por la construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación del activo en concesión. En caso de que la entidad concedente se comprometa a realizar únicamente pagos específicos o cuantificables al concesionario, esta registrará un pasivo financiero. Por el contrario, si la contraprestación se realiza únicamente a través de la cesión de derechos de explotación de activos en concesión, se registrará un pasivo diferido. Por último, en caso de que la contraprestación se realice a través de pagos específicos o cuantificables y de la cesión de derechos de explotación de activos en concesión, se registrará una parte del pasivo como financiero y la restante como diferido.

4.1. Construcción o desarrollo de activos en concesión

La entidad concedente registrará los valores relacionados con la construcción de bienes de uso público o de propiedades, planta y equipo y el desarrollo de activos intangibles, en concesión, debitando la subcuenta que identifique el tipo de red de la cuenta 1706-BIENES DE USO PÚBLICO EN CONSTRUCCIÓN-CONCESIONES, la subcuenta 168310-Construcciones en curso de la cuenta 1683-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN CONCESIÓN o la subcuenta 197012-Activos intangibles en concesión de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES y acreditando la subcuenta 190514-Bienes y servicios de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, la subcuenta 190601-Anticipos sobre convenios y acuerdos de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, la subcuenta 231413-Pasivo financiero por acuerdos de concesión (Concedente) de la cuenta 2314-FINANCIAMIENTO INTERNO DE LARGO PLAZO o la subcuenta 299004-Ingreso diferido por concesiones-concedente de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, según corresponda.

Finalizada la construcción de los bienes de uso público y de las propiedades, planta y equipo, en concesión, la entidad concedente reclasificará los valores registrados por dichos activos, debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1711-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIOCONCESIONES o de la cuenta 1683-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN CONCESIÓN y acreditando la subcuenta que identifique el tipo de red de la cuenta 1706-BIENES DE USO PÚBLICO EN CONSTRUCCIÓN-CONCESIONES o la subcuenta 168310-Construcciones en curso de la cuenta 1683-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN CONCESIÓN.

4.2. Adquisición de activos en concesión

La entidad concedente registrará los valores relacionados con la adquisición de propiedades, planta y equipo o activos intangibles, en concesión, debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1683-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN CONCESIÓN o la subcuenta 197012-Activos intangibles en concesión de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES y acreditando la subcuenta 190514-Bienes y servicios de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, la subcuenta 190601-Anticipos sobre convenios y acuerdos de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, la subcuenta 231413-Pasivo financiero por acuerdos de concesión (Concedente) de la cuenta 2314-FINANCIAMIENTO INTERNO DE LARGO PLAZO o la subcuenta 299004-Ingreso diferido por concesiones-concedente de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, según corresponda.

4.3. Mejoras y rehabilitaciones de activos en concesión

La entidad concedente registrará las mejoras o rehabilitaciones de los bienes de uso público, de las propiedades, planta y equipo o de los activos intangibles, en concesión, debitando la subcuenta que corresponda de las cuentas 1711-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO-CONCESIONES o 1683-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN CONCESIÓN o la subcuenta 197012-Activos intangibles en concesión de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES y acreditando la subcuenta 190514-Bienes y servicios de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, la subcuenta 190601-Anticipos sobre convenios y acuerdos de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, la subcuenta 231413-Pasivo financiero por acuerdos de concesión (Concedente) de la cuenta 2314-FINANCIAMIENTO INTERNO DE LARGO PLAZO o la subcuenta 299004-Ingreso diferido por concesiones-concedente de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, según corresponda.

5. DEPRECIACIÓN, AMORTIZACIÓN Y DETERIORO DE VALOR DE LOS ACTIVOS EN CONCESIÓN

5.1. Depreciación y amortización de los activos en concesión

La entidad concedente registrará la depreciación de los bienes de uso público y de las propiedades, planta y equipo, en concesión, debitando la subcuenta que identifique el tipo de red de la cuenta 5375-DEPRECIACIÓN DE BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO-CONCESIONES o la subcuenta 536016-Propiedades, planta y equipo en concesión de la cuenta 5360-DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1787-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO- CONCESIONES (CR) o la subcuenta 168516-Propiedades, planta y equipo en concesión de la cuenta 1685- DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR). Por otra parte, la entidad concedente registrará la amortización de los activos intangibles en concesión debitando la subcuenta 536609-Activos intangibles en concesión de la cuenta 5366- AMORTIZACIÓN DE ACTIVOS INTANGIBLES y acreditando la subcuenta 197511-Activos intangibles en concesión de la cuenta 1975-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE ACTIVOS INTANGIBLES (CR). La estimación de la depreciación y la amortización atenderá los lineamientos señalados en las normas de Bienes de uso público, Propiedades, planta y equipo y Activos intangibles, según corresponda.

5.2. Deterioro de valor de los activos en concesión y sustitución de activos deteriorados

La entidad concedente registrará los valores relacionados con el deterioro de valor de los bienes de uso público, las propiedades, planta y equipo y los activos intangibles, en concesión, debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 5376-DETERIORO DE BIENES DE USO PÚBLICO-CONCESIONES, la subcuenta 535118-propiedades, planta y equipo en concesión de la cuenta 5351-DETERIORO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO o la subcuenta 535711-Activos intangibles en concesión de la cuenta 5357-DETERIORO DE ACTIVOS INTANGIBLES y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1791-DETERIORO ACUMULADO DE BIENES DE USO PÚBLICO-CONCESIONES (CR), la subcuenta 169522-Propiedades, planta y equipo en concesión de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) o la subcuenta 197611- Activos intangibles en concesión de la cuenta 1976-DETERIORO ACUMULADO DE ACTIVOS INTANGIBLES (CR).

La estimación del deterioro de valor de los bienes de uso público en concesión atenderá los lineamientos señalados en la Norma de bienes de uso público. Por su parte, la estimación del deterioro de valor de las propiedades, planta y equipo y los activos intangibles, en concesión, atenderá los lineamientos de la Norma de deterioro de valor de los activos no generadores de efectivo.

Adicionalmente, cuando de conformidad con el acuerdo de concesión la entidad concedente tenga derecho a que el concesionario le sustituya una parte o la totalidad de activos deteriorados por daño físico, debitará la subcuenta 199001-Derechos de sustitución de activos deteriorados por daño físico de la cuenta 1990-DERECHOS DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS Y DE REEMBOLSO RELACIONADOS CON PROVISIONES y acreditará la subcuenta 480853-Derechos de sustitución de activos deteriorados por daño físico de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS. En todo caso, el valor del derecho no podrá superar el valor del deterioro previamente reconocido.

Cuando el concesionario realice la sustitución del activo o de la parte del activo, deteriorados por daño físico, la entidad concedente dará de baja el activo sustituido o la parte del activo sustituida (incluida la depreciación y el deterioro acumulados), disminuirá el derecho reconocido por sustitución de activos deteriorados e incorporará el nuevo activo o la parte del activo por su costo. La diferencia se registrará como ingreso o gasto por baja en cuentas, según corresponda.

6. MEDICIÓN POSTERIOR DE LOS PASIVOS ASOCIADOS A LOS ACTIVOS EN CONCESIÓN

(...)

6.2. Pasivo diferido

La entidad concedente registrará la amortización del pasivo diferido con un débito en la subcuenta 299004-Ingreso diferido por concesiones-concedente de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y un crédito en la subcuenta 480852-Amortización del pasivo diferido de la entidad concedente de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

La amortización del pasivo diferido dependerá del plazo del acuerdo de concesión. Cuando corresponda a un periodo fijo de explotación, se realizará de manera lineal durante el plazo del acuerdo de concesión. Por otra parte, cuando corresponda a un periodo variable de explotación, la amortización del pasivo diferido se realizará en función de la variable que determine la finalización del acuerdo de concesión. En este último caso, la entidad concedente llevará un adecuado seguimiento de dicha variable en aras de que la amortización del pasivo diferido refleje la evolución de la misma.

Ahora bien, en caso de que el concesionario recaude ingresos con anterioridad a la construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación de activos en concesión, producto de los derechos de explotación cedidos por la entidad concedente, esta amortizará el pasivo diferido asociado con los activos en concesión que haya reconocido, en la proporción de: a) el plazo transcurrido frente al plazo total del acuerdo, cuando

corresponda a un periodo fijo de explotación; o b) los ingresos recaudados frente a los ingresos esperados, cuando corresponda a un periodo variable de explotación que dependa del nivel de ingresos obtenidos por el concesionario.

En cualquier caso, la estimación de la amortización del pasivo diferido se revisará cuando exista nueva información que afecte el plazo de dicha amortización o, como mínimo, al final del periodo contable, con el propósito de ajustar el valor de la amortización, cuando a ello haya lugar. Dicho cambio se tratará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con lo establecido en la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

7. INGRESOS Y GASTOS RELACIONADOS CON LOS ACTIVOS EN CONCESIÓN

7.1. Ingresos relacionados con la explotación de los activos en concesión

En el caso de que la entidad concedente, la entidad titular o la entidad territorial correspondiente mantengan, total o parcialmente, el derecho a obtener los ingresos por la explotación de los activos en concesión, registrarán el valor de dichos ingresos con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS o de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS o de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Con el recaudo de los recursos, la entidad concedente, la entidad titular o la entidad territorial registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta 198901-Recursos de la entidad concedente en patrimonios autónomos constituidos por los concesionarios de la cuenta 1989-RECURSOS DE LA ENTIDAD CONCEDENTE EN PATRIMONIOS AUTÓNOMOS CONSTITUIDOS POR LOS CONCESIONARIOS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1311- CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS o de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

Con el traslado de los recursos del patrimonio autónomo constituido por los concesionarios a la entidad concedente o a la tesorería centralizada se debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta 572080-Recaudos de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE y se acreditará la subcuenta 198901-Recursos de la entidad concedente en patrimonios autónomos constituidos por los concesionarios de la cuenta 1989-RECURSOS DE LA ENTIDAD CONCEDENTE EN PATRIMONIOS AUTÓNOMOS CONSTITUIDOS POR LOS CONCESIONARIOS. Por su parte, la tesorería centralizada debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1106-CUENTA

ÚNICA NACIONAL o de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 472080-Recaudos de la cuenta 4720-OPERACIONES DE ENLACE.

7.2. Gastos relacionados con la operación y mantenimiento de los activos en concesión

Cuando la entidad concedente esté obligada a asumir una parte o la totalidad de los gastos de operación y mantenimiento de los activos en concesión, registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5111-GENERALES y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Posteriormente, la entidad concedente registrará el pago de las obligaciones generadas por la operación y el mantenimiento de los activos en concesión con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y un crédito en la subcuenta 198901-Recursos de la entidad concedente en patrimonios autónomos constituidos por los concesionarios de la cuenta 1989-RECURSOS DE LA ENTIDAD CONCEDENTE EN PATRIMONIOS AUTÓNOMOS CONSTITUIDOS POR LOS CONCESIONARIOS o la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS (...)” (Subrayados fuera del texto)

A continuación, se resume la estructura del del Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los acuerdos de concesión de infraestructura de transporte, incorporado en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno por la Resolución N° 602 de 2018:

RESOLUCIÓN 602 DE 2018
1. ENTREGA DE ACTIVOS DE INFRAESTRUCTURA DE TRANSPORTE EN CONCESIÓN
1.1. Entrega de activos de la entidad titular a la entidad concedente
1.1.1. Registros en la entidad titular
1.1.2. Registros en la entidad concedente
1.2. Entrega de activos de la entidad concedente al concesionario
2. RECURSOS ENTREGADOS POR LA ENTIDAD CONCEDENTE A PATRIMONIOS AUTÓNOMOS CONSTITUIDOS POR LOS CONCESIONARIOS
3. PAGOS EFECTUADOS AL CONCESIONARIO CON ANTERIORIDAD A LA CONSTRUCCIÓN, DESARROLLO, ADQUISICIÓN, MEJORA O REHABILITACIÓN DE ACTIVOS EN CONCESIÓN
4. CONSTRUCCIÓN, DESARROLLO, ADQUISICIÓN, MEJORA O REHABILITACIÓN DE ACTIVOS EN CONCESIÓN
4.1. Construcción o desarrollo de activos en concesión
4.2. Adquisición de activos en concesión
4.3. Mejoras y rehabilitaciones de activos en concesión

5. DEPRECIACIÓN, AMORTIZACIÓN Y DETERIORO DE VALOR DE LOS ACTIVOS EN CONCESIÓN
5.1. Depreciación y amortización de los activos en concesión
5.2. Deterioro de valor de los activos en concesión y sustitución de activos deteriorados
6. MEDICIÓN POSTERIOR DE LOS PASIVOS ASOCIADOS A LOS ACTIVOS EN CONCESIÓN
6.1. Pasivo financiero
6.2. Pasivo diferido
7. INGRESOS Y GASTOS RELACIONADOS CON LOS ACTIVOS EN CONCESIÓN
7.1. Ingresos relacionados con la explotación de los activos en concesión
7.2. Gastos relacionados con la operación y mantenimiento de los activos en concesión
8. RENDIMIENTOS SOBRE LOS RECURSOS ENTREGADOS POR LA ENTIDAD CONCEDENTE EN LOS PATRIMONIOS AUTÓNOMOS CONSTITUIDOS POR LOS CONCESIONARIOS.
9. GARANTÍAS DE FLUJOS DE INGRESOS MÍNIMOS AL CONCESIONARIO
9.1. Revelación del pasivo contingente y registro de la provisión relacionada con la garantía
9.2. Cuenta por pagar relacionada con la garantía
10. TERMINACIÓN DEL ACUERDO DE CONCESIÓN
10.1. Entrega de activos del concesionario a la entidad concedente
10.2. Recursos trasladados a la entidad concedente provenientes de saldos en patrimonios autónomos constituidos por el concesionario
10.3. Entrega de activos de la entidad concedente a la entidad titular
11. TERMINACIÓN ANTICIPADA DEL ACUERDO DE CONCESIÓN

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se desarrollan las siguientes conclusiones:

En primer lugar, se debe tener en cuenta que de acuerdo con las Normas de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente de los marcos normativos para Entidades de Gobierno y Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, emitidos mediante las Resoluciones 582 de 2018 y 047 de 2019 respectivamente, la empresa o entidad concedente es aquella que tiene el control de los activos en concesión, de los cuales espera generar beneficios económicos futuros, y que asume los riesgos y pasivos asociados a dichos activos, con independencia de que la empresa concedente tenga la titularidad legal de los activos en concesión o suscriba el acuerdo de concesión.

Dado que el Municipio de Santiago de Cali tiene la capacidad de regular los servicios proporcionados por el concesionario, los destinatarios o el precio de los mismos; obtendrá los beneficios económicos futuros al final de la concesión; y es quien asume los riesgos y

pasivos asociados a dichos activos, será quien realice los registros de los hechos económicos derivados de los contratos de concesión, como entidad concedente conforme a lo establecido en la Resolución 582 de 2018, aun cuando la empresa Metro Cali S.A. es quien figura como gestor de los contratos de concesión planteados en la presente consulta.

En consonancia, de acuerdo con lo establecido en la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente para Entidades de Gobierno, el Municipio de Santiago de Cali reconocerá los activos proporcionados por el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de la entidad concedente que, de forma individual o agrupada, se consideren materiales, toda vez que: a) controla o regula los servicios que debe proporcionar el concesionario con el activo, los destinatarios o el precio de los mismos y b) controla (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.

En ese mismo sentido, dado que el Municipio reconocerá los activos proporcionados por el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes, también reconocerá el pasivo asociado a dichos activos, ajustado por cualquier otra contraprestación (por ejemplo, efectivo) de la concedente al concesionario, o de este a la concedente.

Para el caso particular de la consulta y, con base en la información suministrada, el Municipio de Santiago de Cali no tiene la obligación incondicional de pagar al concesionario por la construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación de los activos en concesión y, en lugar de ello, cedió el derecho a obtener ingresos por la explotación del Servicio Público de Transporte Masivo en las Rutas Troncales, las Rutas Auxiliares y las Rutas Alimentadoras del Sistema MIO, y el permiso de operación al concesionario para la prestación del servicio público de transporte masivo en la Bogotá D.C. de Santiago de Cali y su área de influencia dentro del Sistema MIO, razón por la cual reconocerá un pasivo diferido por los ingresos que surgen del intercambio de activos entre la entidad concedente y el concesionario.

Posteriormente, el Municipio 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.

El procedimiento contable que aplicará el municipio de Santiago de Cali para realizar los registros contables aplicados a cada una de las transacciones derivadas de los contratos de concesión será, en lo pertinente, el establecido en la Resolución N° 602 de 2018 el cual se expuso en las consideraciones del presente concepto.

Ahora bien, teniendo en cuenta que el reconocimiento de los hechos económicos surgidos de los contratos de concesión serán incorporados en la información financiera del Municipio de Santiago de Cali, la empresa Metro Cali S.A. en su calidad de ente gestor que administran el sistema de servicio urbano de transporte masivo de pasajeros, reconocerá los activos entregados en concesión para efectos de seguimiento y control en las subcuentas que correspondan de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, y la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR), respectivamente.

Por otra parte, se precisa que la CGN abordará un procedimiento relacionado con los sistemas públicos de transporte masivo de pasajeros, en consonancia con las prioridades que se establezcan en las funciones de regulación y normalización.

CONCEPTO N° 20192000016971 DEL 09-05-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público.
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reclasificación de las cuentas 1323-ACUERDO DE CONCESIÓN y 4809-ACUERDO DE CONCESIÓN, eliminadas mediante la Resolución 586 de 2018.

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° 2019550001330-2, el día 27 de marzo de 2019, mediante la cual solicita la cuenta a la cual deben ser reclasificados los saldos de las subcuentas de las cuentas 1323-ACUERDO DE CONCESIÓN y 4809-ACUERDO DE CONCESIÓN, las cuales fueron eliminadas mediante el artículo 3º de la Resolución 586 de 2018, emitida por la Contaduría General de la Nación.

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

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-, establece:

“(...) se celebra el presente convenio Interadministrativo, previas las siguientes consideraciones:

2) Que de conformidad con los Estatutos del Hospital de Caldas E.S.E. a éste le corresponde la prestación de servicios de promoción, protección y recuperación de la salud, como entidad hospitalaria de mediana y alta complejidad de atención y en acatamiento a los

principios de eficacia, universalidad y solidaridad consagrados constitucional y legalmente, en los términos del Artículo 5º del Decreto Extraordinario 142 de 1995. (...)

4) Que de conformidad con los estatutos de SES, esta es una entidad de naturaleza pública, Asociación de participación mixta, descentralizada de segundo orden, cuya Junta Directiva está compuesta entre otros, por dos (2) representantes del Municipio de Manizales, siendo ellos, el Alcalde de Manizales representado por el Secretario de Salud Municipal y la Gerente de la Empresa Municipal para la salud, EMSA; que dicha Entidad tiene como objeto: “a). La prestación de servicios públicos asistenciales de salud; b). La administración de equipos médicos; c) La prestación de servicios de salud en forma individual o conjuntamente con otras entidades públicas o particulares; d) La prestación de asistencia técnica a entidades de beneficencia, particulares o instituciones de carácter social; e) La prestación de servicios médicos, quirúrgicos y hospitalarios, análisis de diagnóstico y demás actividades que comprenda las distintas ramas de la medicina. En desarrollo de sus fines, la Asociación podrá construir, administrar y dirigir clínicas, centros de diagnóstico y unidades de tratamiento, para lo cual podrá adquirir bienes muebles o inmuebles, enajenarlos o gravarlos, dar o tomar dinero en mutuo, recibir donaciones, herencias o legados y en general, celebrar toda clase de actos jurídicos, industriales y comerciales y desempeñar todas las funciones necesarias para el logro de sus fines.

PARÁGRAFO. En atención a la naturaleza y fines de la Asociación, ésta en ningún caso perseguirá fines de lucro o especulación, ni podrá participar en ninguna forma en asuntos de carácter político o religioso, ni repartir en forma alguna sus rentas o bienes propios, excepto a favor del Hospital de Caldas. (...)

7) Que en virtud de lo anterior el Hospital y SES suscribieron el convenio interadministrativo N° 053 del 27 de junio de 2007 cuyo objeto ha sido ejecutado a cabalidad por SES, con resultados satisfactorios en relación con la prestación de los servicios asistenciales que ha tenido a su cargo y demás obligaciones contraídas en el mismo.

8) Que el Hospital con el fin cumplir con las funciones que le son propias, realizará los convenios y programas necesarios de salud en armonía con las políticas municipales, departamentales y nacionales. (...)

12) Que el artículo 95, inciso primero de la Ley 489 de 1998 señala que: “Las entidades públicas se encuentran facultadas para asociarse con el fin de cooperar en el cumplimiento de funciones administrativas o de prestar conjuntamente servicios que se hallen a su cargo, mediante la celebración de convenios interadministrativos”.

13) Teniendo en cuenta la naturaleza jurídica de las entidades estatales que intervienen en este convenio, a éste se les aplica las disposiciones de derecho privado, en armonía con el inciso final del artículo 14 y del artículo 95 de la Ley 489 de 1998 y la ley 1150 de 2007 y de su decreto reglamentario 2474 de 2008, respetando en todo caso los principios administrativos consagrados en el artículo 209 de la Constitución Nacional y 267 ibídem relacionados con el control fiscal.

14) Que el artículo 49 de la Constitución Política señala que la atención de la salud es, entre otros, un servicio público a cargo del Estado, quien debe garantizar a todas las personas el acceso a los servicios de promoción, protección y recuperación de la salud. (...)

17) Que teniendo en cuenta que dentro del objeto social de SES se encuentra la administración de clínicas, centros de diagnóstico y unidades de tratamiento, y la prestación directa de servicios de salud, entre otros, SES presentó propuesta al Hospital para administrar y operar el Hospital, mediante delegación de funciones, la cual se anexa y hace parte integrante de este convenio.

19) Que la Junta Directiva del Hospital de Caldas, en sesión celebrada el día 14 de julio de 2009, una vez puesta en consideración la propuesta técnica, administrativa y financiera, presentada por SES, recomendó la celebración del presente convenio, todo lo cual consta en el acta Nro. 04 de la misma fecha, la cual se anexa al convenio; de igual manera el Comité de Vigilancia del Acuerdo de Reestructuración de Pasivos del Hospital de Caldas en sesión celebrada el día 14 de julio de 2009, recomendó al Gerente del Hospital la celebración del presente convenio. Que vistas las consideraciones anteriores se procede a suscribir el presente convenio interadministrativo, el cual se registrará por las siguientes cláusulas y en lo no previsto en ellas por la ley:

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). Para la ejecución del objeto de este convenio, el delegatario realizará, a través de sus órganos directivos y administrativos y con su propio personal científico y laboral, las siguientes acciones:

2. Asegurar los recursos económicos y operativos necesarios para que el Hospital se mantenga en funcionamiento adecuado, dentro de los términos del Sistema de Seguridad Social en Salud, para garantizar la prestación de servicios de salud en su área de influencia.

3. Asumir los gastos de operación con cargo a los ingresos que genere, de manera tal que garantice la permanencia del hospital en óptimas condiciones de funcionamiento. En desarrollo de esta responsabilidad SES asumirá de los recursos que obtenga por la operación, el mantenimiento de equipos y de inmuebles como se define en este convenio y la reposición de los mismos.

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:

1. Actuar con plena libertad y autonomía para establecer las condiciones de la administración del Hospital, autonomía que incluye libertad en la admisión de los pacientes, fijación y cobro de tarifas, según las normas de la autoridad competente si existieren y fueren aplicables, manejo y orientación de la política laboral del personal que contrate para la prestación de los servicios (admisión, salarios, prestaciones y liquidaciones de contratos con los empleados, entre otras), apertura y utilización de cuentas corrientes, celebración de convenios civiles o comerciales relacionados con la prestación de servicios en todos sus órdenes, promoción o publicidad del Hospital, si fuere necesario, así como también plena libertad y autonomía en la prestación de los servicios de salud, cumpliendo siempre con las normas de garantía de la calidad.

2. Ejecutar, bajo su exclusiva responsabilidad, todas las actividades relacionadas con la prestación de servicios de salud en el Hospital. En consecuencia, será el único obligado frente a terceros por el desarrollo de la mencionada actividad. Dicha autonomía conduce a exonerar al HOSPITAL de cualquier responsabilidad de carácter civil, administrativo, fiscal, laboral o comercial.

4. Destinar los bienes muebles e inmuebles, incluidos equipos y dotación, únicamente para el desarrollo del presente convenio y de acuerdo al proyecto médico arquitectónico autorizado por el Ministerio de la Protección Social

5. Conservar en buen estado y hacer mantenimiento, vigilancia y reposición sobre los activos que se le entregan con cargo a los recursos que recibe SES por la operación y administración, garantizando que los activos permanezcan integrados y en perfecto estado de funcionamiento, durante la vigencia del convenio.

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 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. (...)

15. Presentar, durante la ejecución del convenio, en forma anual o cuando el supervisor de éste lo estime necesario, informes sobre la ejecución del mismo y toda la documentación que soporte los ingresos, gastos de operación, gastos de apertura de servicios, modernización de equipos y modernización del Hospital, si los hubiere. Esto sin perjuicio de los informes que deba presentar por ley el Revisor Fiscal o a las autoridades de control del SGSSS (Superintendencia, Ministerio, Dirección Territorial y Seccional de Salud Pública de Manizales). (...)

CLÁUSULA TERCERA. OBLIGACIONES DEL HOSPITAL. a) Hacer entrega a SES mediante acta suscrita por el Gerente de SES y el Gerente del Hospital de Caldas los bienes muebles e inmuebles, equipos médicos y biomédicos para la administración y operación de los servicios asistenciales. b) Facilitar a SES toda la información y documentación que este requiera para la ejecución del objeto del convenio. c) Brindarle al operador los mecanismos técnicos y administrativos para la prestación del servicio asistencial integral. En el evento que el Hospital sea la entidad que deba habilitar, este garantizará que SES pueda desarrollar el objeto del presente convenio, incluyendo la capacidad de contratar los diversos servicios asistenciales. d) Designar el supervisor del convenio.

CLÁUSULA QUINTA: COBRO Y RECAUDO: El cobro y recaudo por la prestación de los servicios asistenciales por SES, se empezará a efectuar desde la fecha en que se inicie la prestación efectiva de los mismos en las instalaciones del hospital.

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 DÉCIMA TERCERA: SUPERVISIÓN: SES estará obligado a presentar al HOSPITAL, por intermedio del supervisor, labor que estará a cargo del Gerente del Hospital de Caldas, o de la persona a quien éste delegue, informes anuales técnicos y financieros, de prestación de servicios y administración de los mismos, con copia a la Junta Directiva del Hospital en las condiciones que se soliciten.

CLÁUSULA DÉCIMA OCTAVA: PLAZO DE EJECUCIÓN: El término de duración para la ejecución del presente convenio será de treinta años (30), contados a partir de la fecha de entrega de los inmuebles y muebles para la operación y administración de los servicios de salud.

CLÁUSULA DÉCIMA NOVENA: CESIÓN: El presente convenio se celebra intuitu personae, de manera que SES no podrá cederlo ni total ni parcialmente, salvo con la autorización previa, expresa y escrita del HOSPITAL. En todo caso, de otorgarse esta autorización, permanecerá intacta la responsabilidad de SES respecto de la parte del convenio que este haya ejecutado con arreglo a sus estipulaciones.

CLÁUSULA VIGÉSIMA: RESTITUCIÓN DE BIENES: A la terminación del presente Convenio-por cualquier causa-los bienes recibidos del Hospital por SES para la prestación de los servicios a su cargo, serán restituidos a aquél en buen estado, salvo deterioro natural derivado de la utilización, funcionando, mediante acta e inventario, junto con todas las mejoras y adiciones que SES haya hecho o efectuado en los mismos, sin que por esta circunstancia haya lugar a compensación alguna a favor de este último. Para la construcción o introducción de adiciones o mejoras en los bienes propiedad del Hospital, SES requerirá la autorización previa y escrita de aquél." (Subrayado fuera del texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y modificada por la Resolución 047 de 2019, en la cual se 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 utiliza o explota un activo en concesión para proporcionar un servicio en nombre de la empresa concedente, a cambio de una contraprestación por la inversión realizada o por los servicios prestados durante el plazo del acuerdo de concesión, aunque en ocasiones se pueda generar una contraprestación a favor de la empresa concedente.

2. La empresa concedente es aquella que tiene el control de los activos en concesión, de los cuales espera generar beneficios económicos futuros, y que asume los riesgos y pasivos asociados a dichos activos. Lo anterior, con independencia de que la empresa concedente tenga la titularidad legal de los activos en concesión o suscriba el acuerdo de concesión. Por su parte, los activos en concesión son aquellos utilizados en la prestación del servicio, los cuales pueden ser proporcionados por el concesionario o por la empresa 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 empresa concedente o con la mejora o rehabilitación que se les haga a estos. (...)

3.3. Reconocimiento de ingresos y de gastos generados por la operación y mantenimiento del activo en concesión

22. Los ingresos por la explotación de los activos en concesión, así como los gastos relacionados con la operación y mantenimiento de dichos activos serán reconocidos por la empresa concedente en la proporción que tenga del derecho o que asuma de la obligación, respectivamente, afectando las cuentas por cobrar y las cuentas por pagar, según corresponda.

3.4. Reconocimiento o revelación de otros pasivos, compromisos, pasivos contingentes y activos contingentes o derechos

23. La empresa 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.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas se concluye:

Conforme a la cláusula sexta del 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., correspondiente a la retribución para el Hospital de Caldas y forma de pago, se establece que del 100% de los resultados netos generados en la administración y operación de los servicios, el 50% 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 el 50% restante corresponderá como un incremento en el patrimonio de la SES, por la retribución por la operación de los servicios prestados.

En este sentido, y teniendo en cuenta lo señalado por el artículo 3º de la Resolución 586 de 2018, mediante la cual se eliminan las subcuentas respectivas de las cuentas 1323-ACUERDOS DE CONCESIÓN Y 4809-ACUERDOS DE CONCESIÓN, y dado que la operación la asume SES y la retribución al Hospital corresponde a un porcentaje del resultado neto, cuando este último tenga el derecho de cobro sobre la parte que le corresponda del resultado neto generado en la operación, registrará un débito en la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 480890-Otros ingresos diversos, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Por lo tanto, si el Hospital presentaba saldos al cierre del año 2018 en las subcuentas correspondientes a la cuenta 1323-ACUERDOS DE CONCESIÓN, originados por el 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., estos deberán ser reclasificados a la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

CONCEPTO No. 20192000028311 DEL 09-07-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público.
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Registro contable del impuesto a las loterías foráneas

Doctora
JEMAY ALCIONE PARRA MOYANO
Gerente General
Lotería de Bogotá
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 2019550002254-2, del 13 de junio de 2019, en la cual solicita concepto sobre los siguientes temas:

“El Artículo 48 de la Ley 643 de 2001 dispone que las empresas operadoras del juego de lotería, pagaran un impuesto por la venta de su producto en la jurisdicción de cada uno de los departamentos, denominado “Impuesto de Loterías Foráneas” correspondiente al 10% de la venta nominal de cada sorteo.

“Artículo 48 Impuestos de loterías foráneas y sobre premios de lotería. La venta de loterías foráneas en jurisdicción de los departamentos y del Distrito Capital, genera a favor de estos y a cargo de las empresas de lotería u operadores autorizados un impuesto del diez por ciento (10%) sobre el valor nominal de cada billete o fracción que se venda en cada una de las respectivas jurisdicciones”.

En cumplimiento de la norma anterior, la Lotería de Bogotá causa mensualmente el cálculo del impuesto de loterías foráneas según la venta de los sorteos realizados en el respectivo mes, afectando la cuenta débito 561890-Otros Gastos por Juegos de Suerte y Azar y la cuenta crédito 244080 — Otros Impuestos Departamentales.

Este impuesto hace parte de los costos directos de cada sorteo y representa aproximadamente el 80% del saldo de la cuenta 561890-Otros Gastos por Juegos de Suerte y Azar.

Por lo anterior y con el fin de que las loterías registren el respectivo gasto de manera independiente, solicitamos nos activen una subcuenta y de ser necesario la regla de eliminación en operaciones recíprocas en la cuenta 5618-Juegos de Suerte y Azar del grupo 56-Actividades y/o Servicios Especializados.

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

CONSIDERACIONES

En el Marco de sus competencias, la CGN expidió la Resolución 414 de 2014 (modificada por las Resoluciones 663 de 2015 y 607 de 2016), mediante la cual se incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el marco normativo aplicable para algunas empresas sujetas a su ámbito y se dictan otras disposiciones y, posteriormente, expidió la Resolución 139 de 2015 en la que incorporó, como parte del Régimen de Contabilidad Pública el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público, y se definió el Catálogo General de Cuentas para las entidades obligadas a observar dicho marco.

El artículo 1 de la Resolución 139 de 2015 (y sus modificaciones), estableció que dicho marco estaría 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”.

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público define las características fundamentales de Relevancia y Representación fiel de la siguiente forma:

“4.1.1 Relevancia

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

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

La información financiera tiene valor predictivo si puede utilizarse como una variable de entrada en los procesos empleados por los usuarios para pronosticar resultados futuros. La información financiera tiene valor confirmatorio si ratifica o cambia evaluaciones anteriores. Los valores predictivos y confirmatorios de la información están interrelacionados. Así, la información que tiene valor predictivo habitualmente también tiene valor confirmatorio.

4.1.2 Representación fiel

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

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

Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera ni de ningún otro tipo; tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que la información financiera se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios. Sin embargo, información neutral no significa información sin propósito o influencia sobre el comportamiento de los usuarios, sino que la información descrita de forma neutral es útil y, por tanto, es, por definición, capaz de influir en las decisiones de los usuarios.

Una descripción libre de error significa que no hay errores u omisiones en la descripción del hecho económico y que el proceso utilizado para producir la información presentada se ha seleccionado y aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa exacto en todos los aspectos.

Para ser útil, la información debe ser relevante y estar fielmente representada. Por tanto, ni una representación fiel de un hecho irrelevante ni una representación no fidedigna de un hecho relevante ayudan a los usuarios a tomar decisiones adecuadas” (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas definido por la Resolución 139 de 2015 (y sus modificaciones) en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público, estableció las cuentas y subcuentas que utilizarán las empresas bajo el ámbito de dicho marco.

En ese sentido, la descripción de la cuenta 5618- JUEGOS DE SUERTE Y AZAR establece que “Representa los valores causados por la empresa por concepto de premios y demás gastos inherentes a la explotación del monopolio de juegos de suerte y azar”

En ese mismo sentido, la descripción de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS señala que “Representa el valor de las obligaciones a cargo de la empresa por concepto de impuestos, contribuciones y tasas, que se originan en las liquidaciones privadas y sus correcciones, liquidaciones oficiales y actos administrativos en firme”.

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se desarrollan las siguientes conclusiones:

Con relación a la utilización de las subcuentas “otros”, esta clasificación es pertinente siempre y cuando no exista en el catálogo otra subcuenta que identifique la naturaleza del hecho económico a registrar. En estos casos, para efectos de suplir necesidades de información y de control, la entidad puede implementar el uso de auxiliares, a partir del séptimo dígito en la codificación contable respectiva y revelar en notas a los estados contables la información adicional necesaria para una mejor comprensión de la misma, atendiendo las características de relevancia y representación fiel del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público.

Por lo anterior, la entidad continuará utilizando las subcuentas 561890-Otros Gastos por juegos de suerte y azar de la cuenta 5618-JUEGOS DE SUERTE Y AZAR y 244080-Otros Impuestos Departamentales de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS, para efectos de registrar los gastos generados por el impuesto a loterías foráneas, y podrá implementar la desagregación a través del uso de cuentas a nivel auxiliar o la opción equivalente que tenga habilitada la plataforma tecnológica en la cual efectúan los registros contables.

CONCEPTO No. 20192000029441 DEL 17-07-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Titularidad de los activos que han sido incorporados en la contabilidad de las entidades públicas que los usan.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público.
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Titularidad de los activos que han sido incorporados en la contabilidad de las entidades públicas que los usan.

Señora
SANDRA URREGO

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2019550002535-2 *del 11 de julio de 2019*, en la cual pregunta: “en el tema de titularización de bienes, de conformidad con la definición de activos, se tiene previsto que las entidades públicas empiecen a realizar entrega de bienes en cuanto a titularidad a las entidades que han incorporado los bienes por su uso y demás característica de activos?”.

Teniendo en cuenta que la consulta no aclara sobre qué marco normativo requiere la respuesta, a continuación se resuelve la consulta con fundamento en los Marcos Normativos para entidades de gobierno y para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexos a las Resoluciones Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, y N°414 de 2014 y sus modificaciones, respectivamente

CONSIDERACIONES

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, indica:

5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA (...)

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

6.1.1. Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a:

- usar un bien para prestar servicios,
- ceder el uso para que un tercero preste un servicio,
- convertir el recurso en efectivo a través de su disposición,
- beneficiarse de la revalorización de los recursos, o
- 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. (...) (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:

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)

CONCLUSIONES

El principio de esencia sobre forma incluido en los Marcos Conceptuales para Entidades de Gobierno y para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, establece que los hechos económicos se reconocen atendiendo la esencia económica de la transacción de manera independiente a su forma

legal, por lo tanto, atendiendo este principio un activo debe ser reconocido en el Estado de Situación Financiera cuando haya cumplido con las condiciones para su reconocimiento, esto es, que correspondan a recursos controlados por la entidad de los cuales espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, anotando que al evaluar si existe o no control sobre dicho activo, la entidad debe tener en cuenta, no solamente la titularidad legal, sino también el acceso al mismo, la capacidad para disponer del recurso o restringir su uso, la forma de garantizar que 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 futuros.

En este sentido, una vez que una entidad le transfiera los riesgos y ventajas significativas derivadas de la propiedad de los bienes inmuebles a otra entidad, la receptora debe incorporarlos en su contabilidad, reconocimiento que tiene efectos meramente contables y no modifica el régimen jurídico de los bienes ni su titularidad. Lo anterior, con independencia que posteriormente se lleve a cabo la protocolización de las escrituras y el registro ante la Superintendencia de Notariado y Registro con el cual se legaliza el traspaso jurídico de la propiedad, o se determine la devolución física del bien.

No es propio de la regulación contable determinar si debe o no procederse al traspaso de la titularidad de bienes entregados entre entidades, pues ello depende de las circunstancias y propósitos que medien en cada caso. Por tanto, son las entidades quienes deben decidir si realizan la transferencia de la titularidad.

CONCEPTO No. 20192000029661 DEL 18-07-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público.
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Distribución, capitalización, absorción de pérdidas y constitución de reservas con las utilidades o excedentes surgidos por aplicación del nuevo marco normativo.

Doctora
 MARIA ZORAYDA MOSQUERA
 Profesional Financiero I
 Empresas Municipales De Cali E.I.C.E. E.S.P.-EMCALI
 Cali- Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el número 2019550002153-2 del 06 de junio de 2019, mediante la cual señala que si, dado que los saldos de la cuenta correspondiente a Impactos por Transición al Nuevo Marco Normativo fueron reclasificados a la cuenta de Resultados de ejercicios anteriores por efectos de la Resolución 586 de diciembre de 2018, en caso de aumento en el valor de esta cuenta, estos son susceptibles de:

1. Distribución como excedente o utilidad
2. Capitalización
3. Base para construir reservas
4. Base para enjugar pérdidas

Lo anterior, teniendo en cuenta que la mencionada resolución no incluyó un ajuste en la descripción o dinámicas de la cuenta 3225- RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Adicionalmente, la entidad señala las directrices que se han dado con relación a este tema por parte del Consejo Técnico de la Contaduría Pública, la Superintendencia de Sociedades y el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, en las cuales se menciona que las utilidades que se generan por transición a las NIF, no debe ser susceptible de distribución.

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:

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.

Adicionalmente, 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.

El Acuerdo N° 34 de 1999 “POR MEDIO DEL CUAL SE ADOPTA EL ESTATUTO ORGANICO PARA LA EMPRESA INDUSTRIAL Y COMERCIAL DE CALI, EMCALI E.I.C.E. E.S.P., SE MODIFICA EL ACUERDO 014 DE 1996, SE DAN UNAS AUTORIZACIONES AL SEÑOR ALCALDE Y SE DICTAN OTRAS DISPOSICIONES”, indica en su artículo noveno:

“ARTICULO NOVENO: Excedentes Financieros. Los excedentes financieros de EMCALI E.I.C.E. E.S.P. serán distribuidos siguiendo los lineamientos del artículo 97 del Decreto 111 de 1996, concordante con el artículo 31 del Acuerdo 17 de 1996 y demás normas que posteriormente lo adicionen o modifiquen.”

Los artículos 30 y 31 del Acuerdo N° 17 de 1996, expedido por el Concejo de Santiago de Cali, establecen:

“ARTÍCULO 30. EXCEDENTES FINANCIEROS: Los excedentes financieros de los Establecimientos Públicos, las empresas industriales y comerciales de orden Municipal y de los Fondos son de propiedad del Municipio.

El CONFIS en cada vigencia fiscal determinará la cuantía de los excedentes que entrarán a hacer parte de los recursos de capital del Presupuesto General del Municipio. (...)

ARTÍCULO 31. DISTRIBUCIÓN DE EXCEDENTES FINANCIEROS: El Departamento Administrativo de Hacienda, Catastro y Tesorería, elaborará para su presentación al CONFIS, la distribución de los excedentes financieros y utilidades de los Establecimientos Públicos, de las empresas industriales y comerciales del Municipio y de las sociedades de economía mixta del orden Municipal con el régimen de aquellas.” (Subrayado fuera de texto)

La Resolución N° 586 de 2018, menciona:

“ARTÍCULO 6°. Al 1 de enero de 2019, la empresa reclasificará el saldo que tenía registrado al 31 de diciembre de 2018 en la cuenta 3268-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN a la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.”

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 139 de 2015 y sus modificaciones, en la descripción de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, señala:

“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.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Las empresas sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución N° 414 de 2014 deberán realizar un análisis a los valores que integran el saldo de la cuenta 3225-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES, producto de los ajustes por la aplicación del nuevo Marco Normativo en la fecha de transición, previo a realizar la distribución de excedentes o utilidades, tomando en cuenta que las ganancias generadas en dicha aplicación no son producto de la operación normal de la entidad, si no que son originadas por cambios en las bases de medición de los activos y los pasivos. Así pues, la empresa solamente podrá

distribuir dichos saldos como excedentes o utilidad cuando se presente alguno de los siguientes casos:

- Si la empresa identifica saldos de algunos elementos que, por efectos de la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública precedente, tuvieron efectos en el resultado del ejercicio disminuyendo la utilidad de la empresa en algún momento, y que, con la aplicación del nuevo Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan o Administran Ahorro del Público aumentaron el patrimonio, estos podrán ser objeto de distribución como excedentes o utilidades, siempre que, se hayan considerado previamente las partidas asociadas a dicho ajuste que generaron un efecto contrario en el Estado de Situación Financiera de Apertura como consecuencia de la migración al nuevo Marco Normativo. Tal podría ser el caso de las provisiones de cartera reconocidas bajo las condiciones normativas anteriores, las cuales afectaban el gasto en el periodo disminuyendo la utilidad del ejercicio y por ende el patrimonio, y que después de la fecha de transición tuvieron que ser eliminadas mediante la cuenta de impactos por transición, causando un aumento en la cuenta 3525-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, posterior al reconocimiento del deterioro de valor de las cuentas por cobrar.

- Cuando sean realizadas las ganancias de los elementos que hayan causado un aumento en la cuenta 3225- RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES por efectos de la medición en la fecha de transición al nuevo marco de regulación, el saldo correspondiente a dicho aumento será sujeto de distribución como excedentes o utilidades. Por ejemplo, si la empresa llevó a cabo un avalúo técnico de una propiedad, planta y equipo, con la aplicación del Instructivo 002 de 2014, que tuvo como efecto contable un aumento en el valor en libros del activo en la fecha de transición, y al mismo tiempo el patrimonio, se entenderá como realizada la utilidad en el momento en que la entidad venda el recurso.

Adicionalmente, es necesario que los órganos de decisión que intervienen en los temas relacionados con las utilidades o los excedentes acumulados, tomen en consideración si la empresa cuenta con el disponible necesario para realizar el pago asociado a la distribución, sin afectar la capacidad operativa y financiera de esta, en el momento en que se produzca el flujo de efectivo.

Con respecto a la capitalización, absorción de pérdidas, y constitución de reservas con los saldos acumulados que producen un aumento en patrimonio mediante la cuenta de resultados de ejercicios anteriores, producto de la transición al nuevo Marco Normativo, corresponde a los organismos responsables de la toma de decisiones de esta índole, según lo estipulado en los estatutos de la empresa o las disposiciones legales, definir si es conveniente llevarlas a cabo sin afectar la situación de la empresa, teniendo en cuenta además, la facultad legal que tiene para efectuarlo.

CONCEPTO No. 20192000036921 DEL 23-08-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público.
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Clasificación entre activo y gasto del material médico quirúrgico (instrumental), herramientas y accesorios de una E.S.E.

Doctor
DARWIN SIERRA
Auxiliar activos fijos
E.S.E. Hospital El Salvador de Ubaté
Ubaté, Cundinamarca.

ANTECEDENTES

Me refiero a su derecho de petición radicado en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550002644-2, del día 23 de julio de 2019, en el cual solicita el tratamiento contable que desde el área de activos fijos de una E.S.E. se le debe dar, independientemente de la cuantía, al material médico quirúrgico (instrumental), herramientas y accesorios entre activo fijo o gasto, y de ser así como sería el control.

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

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, 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. (...)

4.1.1 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. (...)

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. (...)

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

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

Para que un activo se reconozca, debe tener un costo o un valor que pueda medirse de forma fiable. En muchos casos, el costo o valor de una partida es conocido, en otros casos debe estimarse, La utilización de estimaciones razonables es una parte esencial de la

elaboración de los estados financieros y no menoscaba su fiabilidad. Cuando no puede hacerse una estimación razonable, la partida no se reconoce en los estados financieros.

Los activos que cumplen con los criterios para su reconocimiento se deben clasificar de acuerdo con la intención que tenga la empresa con dicho recurso, por ejemplo, si el activo se adquiere para consumirse o venderse en el curso de la operación, se clasifica como Inventarios; si se utiliza para propósitos administrativos o para producir bienes o prestar servicios, se clasifica como propiedad planta y equipo; si es un inmueble del cual se espera obtener rentas o plusvalías, se clasifica como propiedad de inversión. La intención es el criterio de clasificación de los recursos controlados.

Un activo que no cumple los criterios para su reconocimiento puede, sin embargo, revelarse en notas a los estados financieros. Esto es apropiado cuando el conocimiento de tal partida se considera relevante para los usuarios de la información. Un activo que no cumple los criterios para su reconocimiento, en la fecha de presentación de estados financieros, puede ser reconocido en un periodo posterior si, como producto de circunstancias y sucesos posteriores, se cumplen con las condiciones para su reconocimiento. (...)

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.”
(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:

“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. (...)

9.3. Medición posterior

22. Con posterioridad al reconocimiento inicial, los inventarios que se esperan comercializar se medirán al menor valor entre el costo y el valor neto de realización. Por su parte, las materias primas y otros suministros mantenidos para su uso en la producción de inventarios se medirán al menor entre el costo y el costo de reposición cuando la disminución en el valor de la materia prima indique que el valor neto de realización de los productos terminados va a ser inferior a su costo. En caso contrario, el valor de las materias primas y suministros no se ajustará. (...)

9.4. Reconocimiento como costo de ventas

28. Cuando los inventarios se comercialicen, el valor de los mismos se reconocerá como costo de ventas del periodo en el que se causen los ingresos asociados.

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. (...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

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

4. Las adiciones y mejoras efectuadas a una propiedad, planta y equipo se reconocerán como mayor valor de esta y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la depreciación.

Las adiciones y mejoras son erogaciones en que incurre la empresa para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y servicios, o reducir significativamente los costos.

5. Por su parte, las reparaciones de las propiedades, planta y equipo se reconocerán como gasto en el resultado del periodo. Las reparaciones son erogaciones en que incurre la empresa con el fin de recuperar la capacidad normal de uso del activo.

6. El mantenimiento de las propiedades, planta y equipo se reconocerá como gasto en el resultado del periodo, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos de acuerdo con la Norma de Inventarios. El mantenimiento corresponde a erogaciones en que incurre la empresa con el fin de conservar la capacidad normal de uso del activo.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, el material médico quirúrgico (instrumental), las herramientas y accesorios, podrán ser reconocidos como activos si cumplen con los criterios definidos en el Marco Conceptual, ello es, que los bienes sean controlados por la empresa, en cuanto al uso, acceso por parte de terceros, y se tengan sustancialmente los riesgos y beneficios asociados a los mismos; así como que la empresa espera obtener beneficios económicos futuros que contribuyan a los flujos de efectivo y equivalentes al efectivo.

Si estos bienes cumplen efectivamente con los criterios antes señalados, podrán entonces ser reconocidos como activos, para lo cual se deberán clasificar de acuerdo a la intención que se tenga sobre los mismo, y conforme a lo señalado 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. Si los bienes se adquirieron con la intención de comercializarse en el curso normal de la operación o consumirse en actividades de prestación de servicios su tratamiento será el correspondiente al señalado en la Norma de inventarios, pero si se tienen con la finalidad de usarse para propósitos administrativos o la prestación de servicios, no se espera su venta en el curso de las actividades ordinarias y adicionalmente se prevé usarlos durante más de un periodo contable el tratamiento contable se ajustará a lo señalado en la Norma de propiedades, planta y equipo.

Si se da el caso de que los bienes no cumplan con los criterios para su reconocimiento como activo, la empresa podrá reconocerlos como gastos, para lo cual los reconocerá conforme a su naturaleza, e implementará los mecanismos de control que considere pertinentes para la gestión y administración de dichos bienes.

CONCEPTO No. 20192000055111 DEL 23-09-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público.
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los bienes que ya no cumplen la definición de activo.

Doctora
ANA EDITH QUITUMBO YULE
Contador Público
E.S.E. CXAYUCE JXUT
Toribio - Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2019550003026-2 del 28 de agosto de 2019, mediante la cual señala que en la fecha de transición, en aplicación de la Resolución N° 414 de 2014 Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, la E.S.E. reconoció los bienes inmuebles dentro del ESFA, algunos de estos, que no están en uso, en la cuenta 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS, dichos bienes se encuentran totalmente depreciados y están en proceso para darles de baja, por lo cual consultan si es correcto mantener los bienes en la cuenta contable señalada o si por el contrario se deben registrar en la cuenta 8315-Bienes y Derechos retirados.

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 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, establece:

“(…) 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. (...)

El numeral 6.1.1 del mismo Marco Conceptual señala que los activos “representan recursos controlados por una 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. (...)”

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 lo siguiente en 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. (...)

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 de texto)

El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado mediante Resolución N° 193 de 2016, indica lo siguiente con respecto a la depuración de la 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. 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; (...)” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas, anexo a la Resolución N° 139 de 2015 y sus modificaciones, contiene las siguientes cuentas:

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.”

8315- BIENES Y DERECHOS RETIRADOS: “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.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Con el propósito de determinar si es pertinente la desincorporación de un bien que hace parte de los activos, la Empresa deberá evaluar si dichos bienes cumplen con la definición de activo contenida en el Marco Conceptual para la preparación y presentación de la información financiera, es decir, si son recursos controlados producto de sucesos pasados de los cuales se espera recibir un beneficio económico en el futuro, y de esta manera garantizar el cumplimiento de las características fundamentales de relevancia y representación fiel.

Si realizada la evaluación correspondiente, la E.S.E. determina que dichos bienes no cumplen con los requisitos normativos para estar reconocidos dentro del estado de situación financiera como activos, entonces deberá darlos de baja en concordancia con lo especificado en el procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, en el cual se indica que las entidades deben adelantar las gestiones necesarias para depurar las cifras y demás contenidos de los estados financieros, con el propósito de que la información financiera sea útil para los diferentes usuarios. Dicha acción se llevará a cabo mediante un débito en la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros, de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, y un crédito en la subcuenta y cuenta en la que se encuentre registrado el bien, para este caso la cuenta 1637-Propiedad, planta y equipo no explotados.

Ahora bien, si los bienes debieron ser dados de baja en periodos anteriores porque no cumplían la definición de activo y la entidad los mantuvo reconocidos contablemente, entonces se deberá aplicar la norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, contenida en el capítulo V de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, y darlos de baja mediante un débito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 3225-

RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y un crédito en la subcuenta y cuenta en la que se encuentre registrado el bien, para el caso mencionado, la cuenta 1637-Propiedad, planta y equipo no explotados.

Adicionalmente, la E.S.E. deberá determinar si el error es material, en cuyo caso efectuará una reexpresión retroactiva de la información comparativa afectada por el error, de conformidad con lo establecido en la norma, en tanto que de no tratarse de un hecho relevante, procede únicamente el registro mencionado en el párrafo anterior, y las respectivas revelaciones en las notas a los estados financieros.

La Empresa podrá llevar un control de los bienes que no cumplen con la definición de activo pero que aún se encuentran bajo su custodia, utilizando cuentas de orden mediante un débito en la subcuenta que corresponda 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 EL CONTRARIO (CR)

CONCEPTO No. 20192000062701 DEL 13-11-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público.
	TEMAS	Asuntos no contemplados en otra clasificación
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de las reservas ocasionales destinadas para proyectos de inversión en la empresa.

Doctora

ANGÉLICA MARÍA VARGAS LONDOÑO

Líder del Programa de Contabilidad

Centro de Diagnóstico Automotor del Valle Ltda.- CDAV

Cali, Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20195500034382 del 1 de octubre de 2019, mediante la cual señala:

“El Centro de Diagnóstico Automotor del Valle Limitada – CDAV es una sociedad de economía mixta, de segundo grado o indirecta, correspondiente al sector administrativo de obras públicas y Transporte. Sus socios son:

Municipio de Santiago de Cali	49.74%
Ministerio de Transporte	45.23%
Departamento del Valle del Cauca	2.68%
Fundación FDI - GIP PACIFICO	2.38% - privado

En los proyectos de distribución de utilidades presentados y aprobados por la Junta de Socios correspondientes a los años 2017 a 2019 se han aprobado destinar las utilidades para la reinversión en nuevos proyectos, que se podrían distinguir en 3 grupos:

1. La ampliación y mejoramiento de la propiedad, planta y equipo de la entidad como lo son la remodelación de la infraestructura del CDAV, renovación del parque automotor, modernización de la maquinaria de revisión tecno mecánica y adquisición de un nuevo software.
2. Encaminados al pago de estudios de factibilidad para el desarrollo de nuevas unidades de negocio o para potencializar la estrategia comercial de los negocios existentes.
3. Destinados al proyecto CICLO - INFRAESTRUCTURA que adelanta la Alcaldía Santiago de Cali en el marco del Plan de Desarrollo Municipal a partir del cual se firmó un Convenio Interadministrativo con el Municipio Santiago de Cali.

Con base en las anteriores consideraciones las consultas son:

1. ¿Qué registros contables se deben efectuar cuando se empiecen a ejecutar los proyectos, teniendo en cuenta que las utilidades han sido trasladadas a la cuenta de Reservas Ocasionales, pero en las actas de Juntas se habla es de reinversión de utilidades y en algunos casos de redestinación de utilidades (y no de reservas)?
2. ¿Deberían considerarse la reinversión como una distribución de utilidades para su posterior ingreso de nuevo a la compañía?
3. ¿Se pueden afectar los pagos destinados a cada tipo de proyecto debitando directamente la cuenta de reservas?
4. ¿Qué manejo se le debe dar a cada tipo de proyecto, especialmente al proyecto de CICLO - INFRAESTRUCTURA, teniendo en cuenta el carácter público del CDAV?

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

CONSIDERACIONES

La Constitución Política de Colombia, en su artículo 354 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.

Adicionalmente, la Ley N° 298 de 1996 establece que la UAE Contaduría General de la Nación (CGN) tiene, entre otras, las funciones de determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público, así como establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan unificar, centralizar y consolidar la contabilidad pública.

Por otro lado, el artículo 154 del Código de Comercio, señala lo siguiente:

“ARTÍCULO 154. RESERVA SOCIAL OCASIONAL. Además de las reservas establecidas por la ley o los estatutos, los asociados podrán hacer las que consideren necesarias o convenientes, siempre que tengan una destinación especial, que se aprueben en la forma prevista en los estatutos o en la ley y que hayan sido justificadas ante la Superintendencia de Sociedades.

La destinación de estas reservas sólo podrá variarse por aprobación de los asociados en la forma prevista en el inciso anterior.” (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 y sus modificaciones, contiene dentro de los principios de contabilidad pública la esencia sobre forma, señalando que “las transacciones y otros hechos económicos de las empresas se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.”

Por su parte el Catálogo General de Cuentas, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, contiene la siguiente cuenta:

3215-RESERVAS:

“Representa el valor de los recursos reclasificados de los resultados obtenidos por la empresa, con el fin de satisfacer requerimientos legales o estatutarios, o fines específicos y justificados.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

(...) 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.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Pregunta 1, 2 y 3:

La entidad deberá tener en cuenta que la distribución de las utilidades excluye la constitución de reservas, por lo tanto, se deberá evaluar el propósito de la Junta de Socios cuando se realizó el proyecto de distribución de utilidades, es decir, si se buscaba realizar una distribución o crear una reserva ocasional para fines específicos.

En caso de que efectivamente se determine una distribución de utilidades, debe reconocerse una obligación a título de participaciones, con correlativa disminución de las utilidades acumuladas. Si los socios decidieren destinar sus participaciones a la ejecución de proyectos específicos, entonces la ejecución de dichos proyectos deberá registrarse como una cancelación de la obligación con estos. Si la ejecución de los proyectos genera

beneficios para la empresa, se deberá reconocer alternamente los activos y el ingreso respectivo.

En caso de que se constituya una reserva ocasional de conformidad con los parámetros legales establecidos en el código de comercio, lo cual excluye la distribución a título de participaciones en favor de los socios, la ejecución de proyectos específicos que pueden generar la adquisición de nuevos activos, erogaciones para el cumplimiento de determinados objetivos o la entrega de recursos a terceros, entonces la empresa deberá tener en cuenta lo siguiente para establecer el tratamiento contable:

- Si mediante la ejecución del proyecto se lleva a cabo la adquisición de activos o las erogaciones deben ser reconocidas como mayor valor de algún activo, entonces se debe reconocer el recurso en la subcuenta y cuenta correspondiente a su naturaleza sin afectar el valor de la reserva. En este caso la reserva solamente se afectará cuando se haya cumplido el objeto para la cual fue creada, es decir, se haya adquirido el activo, y el máximo órgano decisorio decida destinarla para otro objeto o realizar su distribución.
- Cuando con la ejecución del proyecto se generan erogaciones en la empresa que no son susceptibles de reconocerse como activo, entonces se disminuirá la reserva por el valor correspondiente a dicha erogación.
- Si los proyectos que se ejecutan con respaldo de la reserva ocasional generan la entrega de recursos sin contraprestación a terceros, la entidad deberá reconocer contablemente la salida del recurso, acreditando la subcuenta y cuenta del activo que está entregando, y como contrapartida deberá debitar la subcuenta y cuenta correspondiente, de la reserva ocasional.

La empresa deberá evaluar a cual de las situaciones anteriores corresponde el alcance de las decisiones tomadas en las sesiones de la Junta de Socios, y efectuar los ajustes que sean necesarios para presentar la realidad económica.

Pregunta 4:

Es importante aclarar que no es posible dar un tratamiento genérico para todos los convenios y contratos, toda vez que estos se reconocen identificando la esencia económica de los hechos independientemente de la forma legal, razón por la cual, el procedimiento contable para reconocer los hechos económicos que surgen con la firma de un convenio o un contrato dependerá de la naturaleza de las obligaciones a cargo de las entidades intervinientes, las cuales deberán ser analizadas a la luz de la normativa contable.

CONCEPTO No. 20192000063461 DEL 15-11-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público.
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Presentación de estados financieros intermedios.

Doctora

ADRIANA CONSUELO GUTIÉRREZ MORALES

Directora de Contabilidad

Instituto para el Desarrollo de Antioquia – IDEA

Medellín, Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550003540-2, del día 09 de octubre de 2019, en la cual solicita concepto relacionado con la presentación de estados financieros intermedios, teniendo en cuenta:

“En días pasados recibimos por parte de nuestra Revisoría Fiscal la siguiente solicitud: como resultado de la validación de los Estados Financieros intermedios del IDEA suministrados para nuestra revisión y publicados en la página web, identificamos que el Estado de Situación Financiera se presenta comparativo de junio 2018 y junio de 2019.

No obstante, en aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad NIC 34 "Información Financiera Intermedia" se prepara un juego completo de estados financieros, pero los de situación financiera se deben presentar comparativos con el último cierre del año anterior, es decir, diciembre de 2018.

Al revisar el capítulo VI de las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, que trata las normas para la presentación de los estados financieros y revelaciones no se informa sobre los estados financieros intermedios.

SOLICITUD:

Dado lo anterior, cordialmente solicito conceptuar sobre la forma de presentar los estados financieros intermedios comparativos.”

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. (...)

4.1.1 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. (...)

Periodo Contable: corresponde al tiempo máximo en que la empresa mide los resultados de sus hechos económicos y el patrimonio bajo su control, efectuando las operaciones contables de ajustes y cierre. El periodo contable es el lapso transcurrido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre. No obstante, se pueden solicitar estados financieros intermedios e informes y reportes contables para propósitos especiales, de acuerdo con las necesidades o requerimientos de las autoridades competentes sin que esto signifique, necesariamente, la ejecución de un cierre.” (Subrayado fuera de texto)

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:

“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. (...)

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.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el procedimiento para la preparación y publicación de los informes financieros y contables mensuales, anexo a la Resolución N° 182 de 2017, señala:

“1. INFORMES FINANCIEROS Y CONTABLES MENSUALES

Los informes financieros y contables mensuales que se deben preparar y publicar corresponden a: a) un estado de situación financiera; b) un estado de resultados o un estado del resultado integral, dependiendo del marco normativo que aplique para la elaboración del juego completo de estados financieros; y c) las notas a los informes financieros y contables mensuales. (...)

En ningún caso, los informes financieros y contables mensuales reemplazarán la preparación y presentación, al cierre del periodo contable, del juego completo de estados financieros, regulada en los marcos normativos expedidos por la Contaduría General de la Nación. (...)

3. CONTENIDO Y PUBLICACIÓN DE LOS INFORMES FINANCIEROS Y CONTABLES MENSUALES

El estado de situación financiera y el estado de resultado o el estado del resultado integral, según corresponda, tendrán la misma estructura que los estados financieros anuales presentados a diciembre del año inmediatamente anterior, en relación con los criterios para agrupar, totalizar y subtotalizar las partidas. Sin embargo, si durante el transcurso del mes se presentan hechos económicos que requieran el ajuste a la estructura de los informes financieros y contables mensuales, la entidad podrá realizar los cambios que considere pertinentes para que la información refleje la realidad económica de la misma.

3.1. Identificación

La entidad diferenciará el estado de situación financiera y el estado de resultado o el estado del resultado integral, según corresponda, de cualquier otro tipo de información que presente, y en estos estados identificará como mínimo: a) el nombre de la entidad; b) el mes al que corresponde el estado de situación financiera, y el periodo que cubre en caso del estado de resultados o del estado del resultado integral, según corresponda; c) la moneda de presentación; y d) el grado de redondeo empleado para presentar las cifras de los informes financieros y contables mensuales.

3.2. Contenido

En el estado de situación financiera se presentarán los activos, pasivos y patrimonio a final del respectivo mes del periodo corriente, comparado con el estado de situación financiera correspondiente al mismo mes del año inmediatamente anterior.

En el estado de resultados o en el estado del resultado integral, según corresponda, se presentarán los saldos de ingresos, gastos y costos acumulados desde el primero de enero hasta el final del respectivo mes del periodo corriente, comparado con el estado de resultados o el estado del resultado integral, según corresponda, que cubra el mismo periodo del año inmediatamente anterior.

Adicionalmente, la entidad presentará en notas a los informes financieros y contables mensuales los aspectos que, de acuerdo con lo establecido en el numeral 2.2 del presente procedimiento, tengan un efecto material en la estructura financiera.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Previo a resolver su solicitud, me permito hacer la siguiente precisión:

En desarrollo del proyecto de modernización de la regulación contable pública y en concordancia con los objetivos de la Ley 1314 de 2009, la Contaduría General de la Nación 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); b) la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones; c) la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones; y d) la Resolución 461 de 2017 y sus modificaciones.

Por lo cual, a las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público no les corresponde la implementación de la regulación asociada a las NIIF, como es el caso de la NIC 34 mencionada por su Revisoría Fiscal, sino dar aplicación de la regulación local expedida por la CGN indicada en el Marco Normativo

contenido en el anexo a la Resolución 414 del 2014 y sus modificaciones, por medio de la cual se incorpora como parte integrante de 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.

Ahora bien, sobre su consulta relacionada con la presentación de estados financieros intermedios, se precisa que conforme al nuevo Marco Normativo no se contempla una norma específica para la elaboración de este tipo de estados financieros, por cuanto los estados financieros que se preparan y presentan son con propósito de información general y comprenden el periodo contable, entendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre.

No obstante, en el procedimiento para la preparación y publicación de los informes financieros y contables mensuales, los cuales pueden ser entendidos como estados financieros intermedios, se indican las características y el contenido de los informes que se deben elaborar, sin que estos reemplacen la preparación y presentación del juego completo de estados financieros indicado en la norma de Presentación de estados financieros. Por lo tanto, el estado de situación financiera se presentará comparado con el estado de situación financiera correspondiente al mismo mes del año inmediatamente anterior y el estado de resultados o en el estado del resultado integral, según corresponda, se presentarán comparado con el estado de resultados o el estado del resultado integral, según corresponda, que cubra el mismo periodo del año inmediatamente anterior.

CONCEPTO No. 20192000072191 DEL 04-12-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento de los activos asociados al Zoológico de Matecaña.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público.
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento de los activos asociados al Zoológico de Matecaña.

Doctora
DORA PATRICIA OSPINA PARRA
Secretaria de Hacienda
Municipio de Pereira
Pereira, Risaralda

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550002971-2, del día 26 de agosto de 2019, en la cual solicita concepto del tratamiento contable de los bienes recibidos en el proceso de liquidación del Instituto de Fomento y Desarrollo de Pereira – INFIPEREIRA, relativos a la Unidad de negocio Zoológico de Matecaña, en relación con la vigencia del Marco Normativo para las Entidades de Gobierno, aplicable al Municipio de Pereira, y el Marco Normativo de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, aplicado por la Sociedad Parque Temático de Flora y Fauna de Pereira S.A.S, para clarificar cómo deben proceder cada una de las entidades en los siguientes aspectos:

- “1. ¿Ante los hechos económicos explicados, es posible clasificar el parque temático de flora y fauna, como propiedad planta y equipo?
2. ¿Hay lugar al reconocimiento de intangibles good will y know how?
3. ¿Cuál entidad debe reconocer el intangible?

4. Teniendo presente la realidad financiera de los hechos económicos, ¿En caso de no existir lugar a reconocer intangibles el valor pagado en la operación de adquisición se puede distribuir proporcionalmente a los activos adquiridos?

5. Dadas las particularidades de dicha operación financiera y resaltando que se cuenta con un inventario de la colección de fauna y a su vez valorado con good will y know how por casi 16.000.000.000,00 y que en la operación se pagaron efectivamente \$12.500.000.000,00; ¿cómo proceder a asignar valores a la colección de fauna, que representen efectivamente la realidad financiera de la operación?

6. ¿Es posible asignar una vida útil a la colección de fauna en la presente vigencia, con el fin de proceder a calcular la depreciación acumulada de dicha colección y en qué caso que sea posible este pueda ser certificada por el parque temático por ser de su competencia?

7. ¿Dado que el concepto No. 20182000001461 del 26-01-2018 indica que la colección de fauna es un activo amortizable, y desde la fecha de adquisición INFIPEREIRA no ha sido amortizado, es procedente que se aplique la amortización o mejor depreciación, en el actual periodo contable 2019, reconociendo los periodos no depreciados?

8. ¿Cuál de las dos entidades (Municipio de Pereira o Parque Temático de Flora y Fauna de Pereira S.A.S), debe reconocer el activo y el efecto de las depreciaciones no realizadas desde la fecha de adquisición año 2015 y el actual periodo contable 2019?

9. ¿Desde la fecha de adquisición en el año 2015 y hasta el actual periodo contable 2019, se han podido presentar fallecimientos o traslado de animales a otras entidades, cuál entidad debe reconocer estos hechos y cómo?

10. ¿Dado que el valor de adquisición \$ 12.500.000.000,00, está registrado en las cuentas de orden del Municipio de Pereira y si se llegare a establecer que los ajustes y el activo deba ser reconocido por el Parque Temático de Flora y Fauna de Pereira S.A.S, que registros debe hacer cada entidad, dado que los efectos al reconocer bajas y depreciación generará un cambio en el valor a la fecha del activo?"

Lo anterior se sustenta en los siguientes hechos ocurridos desde la adquisición del Zoológico de Matecaña en el año 2015, como sigue:

"1. INFIPEREIRA - Instituto de Fomento y Desarrollo de Pereira, establecimiento público del nivel municipal, adquirió mediante contrato la unidad de negocios Zoológico Matecaña a la Sociedad de Mejoras de Pereira, contrato firmado en marzo 16 de 2015, por valor de \$12.500.000.000,00.

Objeto del contrato: “la Sociedad de Mejoras de Pereira se obliga a vender e INFIPEREIRA se obliga a comprar la totalidad de los derechos que la Sociedad de Mejoras de Pereira posee sobre la Unidad de Negocio Zoológico Matecaña, incluyendo los correlativos a los derechos sobre la colección de animales descritos en el Anexo 1”.

2. Para la operación de compra se presentaron dos valoraciones una por parte del vendedor y una realizada por INFIPEREIRA en calidad de comprador, la valoración del vendedor arrojó un precio de \$ 15.954.565.211,00, y la evaluación a dicha valoración realizada por el comprador arrojó un valor de \$12.510.564.990,00, de acuerdo con el documento de justificación de la compra anexo al proceso contractual, concretándose el valor de la operación de compra en \$12.500.000.000,00.

3. Los resultados de las valoraciones y conceptos incluidos corresponden a:

Valoración presentada por el vendedor

	Valoración del vendedor
Colección de fauna	\$ 5.592.796.670
Museo de ciencias naturales	\$ 89.186.699
Good will	\$ 6.155.964.800
Know how	\$ 4.166.617.042
TOTAL	\$15.954.565.211

Colección de fauna - Zoológico Matecaña 2012 y único inventario que tenemos:

Tabla 1. Clasificación Anexo 1.

Clasificación	Especies	Ejemplares
Mamíferos nativos	34	171
Mamíferos exóticos	20	62
Aves nativas	52	168
Aves Exóticas	06	22
Reptiles Nativos	27	110
Reptiles Exóticos	01	04
Peces Nativos	06	12
TOTAL	146	549

Con el fin de darle claridad a la Tabla 1, se adjunta a la presente consulta el Anexo 1, donde se presenta la relación de dicha tabla.

Valoración realizada contratada por el comprador INFIPEREIRA

VALOR DE EMPRESA A PERPETUIDAD	\$12.454.201.444
Más efectivo o equivalente 2014	\$ 83.053.818
Menos deuda actual 2014	\$ 26.690.272
VALOR DE LA COMPAÑÍA	\$12.510.564.990

4. INFIPEREIRA registró en su Balance General la compra en el activo en la cuenta 191018, estudios y proyectos, de la cuenta 1910 cargos diferidos. (Régimen de contabilidad pública precedente), la partida no fue objeto de amortización ni de nuevas mediciones desde su registro inicial en 2015 hasta el final de periodo contable 2017. Los activos (según registro inicial) se recibieron por INFIPEREIRA el 30 de abril de 2015.

5. En octubre de 2016 mediante decreto 836 de la Alcaldía Municipal se ordena la supresión y liquidación del INFIPEREIRA, el mismo decreto ordena que los activos propiedad del INFIPEREIRA sean trasladados al Municipio de Pereira.

6. En noviembre 09 de 2017, la junta de liquidación ordena transferir los activos presentados en la liquidación al Municipio, entre los activos se encuentran los \$12.500.000.000,00, de la compra de la Unidad de Negocios Zoológico Matecaña.

7. El Municipio de Pereira registro en sus cuentas de orden los \$ 12.500.000.000,00 pero no ha procedido con el registro en los activos, razón por la cual requiere de una orientación completa para el registro de esta partida, que tiene origen en el proceso de adquisición de los numerales 1 al 4, los activos adquiridos en este proceso de negociación, desde su recepción(30/04/2015), se encuentran controlados y a cargo del Parque Temático de Flora y Fauna de Pereira - UKUMARÍ, la cual es una Sociedad por Acciones Simplificada, con número de identificación tributaria 900.811.423 y código CGN 923272721, con capital 100% público donde el único accionista era el INFIPEREIRA. Las acciones en esta sociedad al ser liquidado el INFIPEREIRA, pasaron a propiedad del Municipio de Pereira.

En la actualidad el Municipio de Pereira, debe determinar que tratamiento aplicar a la partida por \$12.500.000.000,00 que está registrada en las cuentas de orden, teniendo en cuenta las siguientes circunstancias:

- El Parque Temático de Flora y Fauna de Pereira S.A.S – UKUMARÍ, es un ente contable público, que aplica las normas contenidas en la resolución 414 de 2014 y sus modificaciones. Esta entidad es quien tiene la custodia y cuidado de la colección de animales.

- Adicionalmente la CGN ya se había pronunciado en relación con este caso en cuenta a como debió proceder el INFIPEREIRA respecto del registro de los conceptos incluidos en la compra, como good will y know how. **(CONCEPTO No. 20182000001461 DEL 26-01-2018).**

- De acuerdo con el concepto No 20182000001461 de 26-01-2018, la operación de compra de la Unidad de Negocios Zoológico Matecaña no corresponde a la adquisición accionaria o de participaciones, con lo cual no habría lugar al reconocimiento del good will y know how y el valor de la operación debería ser asignada a los activos adquiridos como son la colección de fauna y el museo de ciencias naturales.”

Para resolver las inquietudes planteadas en la consulta, así como para generar un contexto amplio de las situaciones ocurridas con la Unidad de negocio Zoológico de Matecaña, se desarrolló en las instalaciones de la CGN mesa de trabajo el día 15 de octubre de 2019, con la Doctora Erika Jiménez, Directora operativa de contaduría del Municipio de Pereira, y el Doctor Eduard Murillo, Contratista del Municipio de Pereira, en la cual se determinó que la información que había sido suministrada no definía los criterios y el alcance bajo los cuales se había efectuado la entrega de los bienes por parte de INFIPEREIRA a la sociedad Parque Temático de Flora y Fauna de Pereira S.A.S., siendo el anterior hecho de relevante importancia para la respuesta de dichas inquietudes.

Frente a la anterior situación, el día 23 de octubre de 2019 fue remitido a este despacho, mediante el radicado N° 2019550003708-2, el Convenio Marco de Cooperación entre el Instituto de Fomento y Desarrollo de Pereira – INFIPEREIRA – y la Sociedad Parque Temático de Flora y Fauna de Pereira S.A.S. del 02 de marzo de 2015.

Por otra parte, en la mesa de trabajo antes señalada, se aclara en relación a la pregunta n° 1 de la consulta, que esta hace referencia a si la Unidad de negocio Zoológico de Matecaña de debe clasificar como propiedades, planta y equipo en el Parque Temático, quedando la pregunta planteada de la siguiente forma: ¿ante los hechos económicos explicados, es posible clasificar en el Parque Temático de Flora y Fauna, como propiedad, planta y equipo?

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

CONSIDERACIONES

El Convenio Marco de Cooperación celebrado entre el Instituto de Fomento y Desarrollo de Pereira – INFIPEREIRA – y la Sociedad Parque Temático de Flora y Fauna de Pereira S.A.S. del 02 de marzo de 2015, indica:

“CONSIDERACIONES (...)

Que la sociedad Parque Temático de Flora y Fauna de Pereira S.A.S. tiene como objeto la operación, administración, explotación y mantenimiento del Parque Temático de Flora y Fauna de Pereira y en su desarrollo logrará mejorar la calidad de vida de los habitantes de Pereira y la competitividad de la ciudad, fomentando el turismo como eje de desarrollo para

nuestra región, generando procesos de encadenamiento productivo alrededor de la actividad turística y buscando la promoción nacional e internacional de nuestra ciudad.

Que el INSTITUTO DE FOMENTO Y DESARROLLO DE PEREIRA -INFIPEREIRA, desde hace varios años ha liderado la gerencia integral de las obras y puesta en marcha del Macroproyecto Parque Temático de Flora y Fauna de Pereira a través de profesionales en todas las áreas apoyando al Municipio de Pereira.

Que la Sociedad Parque Temático de Flora y Fauna de Pereira S.A.S está en la capacidad técnica ya que cuenta con el equipo ambiental necesario y equipo comercial que complementan los objetos sociales de las dos entidades involucradas. (...)

Por lo expuesto anteriormente, se hace necesario la celebración de un Convenio Marco de Cooperación regido por la Ley 489 de 1998, entre el INSTITUTO DE FOMENTO Y DESARROLLO DE PEREIRA — INFIPEREIRA y la sociedad PARQUE TEMATICO DE FLORA Y FAUNA DE PEREIRA S.A.S, que se registrá por las siguientes:

CLÁUSULAS

CLÁUSULA PRIMERA. OBJETO. Aunar esfuerzos para que con las herramientas financieras, jurídicas y técnicas que se brinden entre INFIPEREIRA y la sociedad PARQUE TEMATICO DE FLORA Y FAUNA DE PEREIRA S.A.S, se desarrollen actividades técnicas, de manejo biológico y comercial en la etapa de preoperación y operación del Parque Temático de Flora y Fauna de Pereira.

CLAUSULA SEGUNDA- OBLIGACIONES DE INFIPEREIRA: Serán obligaciones de INFIPEREIRA en desarrollo del presente convenio, las siguientes: 1) Prestar apoyo a la sociedad PARQUE TEMATICO DE FLORA Y FAUNA DE PEREIRA S.A.S en los aspectos financieros, técnicos y legales tendientes a: a) Conceder el uso de la marca derivado del entregable efectuado por la empresa INNOVA SOCIAL MEDIA, contrato llevado a cabo en el año 2014 por INFIPEREIRA. b) Prestar acompañamiento técnico para la coordinación el desarrollo de las obras efectuadas a través de la Sociedad Operadora y asumir las interventorías necesarias. c) Brindar el acompañamiento jurídico necesario en asuntos contractuales y societarios que se requieran. d) Cualquier otra tendiente al cumplimiento del objeto del presente convenio.

CLAUSULA TERCERA- OBLIGACIONES DE LA SOCIEDAD PARQUE TEMATICO DE FLORA Y FAUNA DE PEREIRA S.A.S: Sin perjuicio de las demás obligaciones que por su naturaleza y por disposición legal le corresponde, en desarrollo del objeto del presente convenio, constituyen obligaciones de la SOCIEDAD PARQUE TEMATICO DE FLORA Y FAUNA DE PEREIRA S.A.S. las siguientes:1) Liderar y coordinar el proceso de manejo biológico requerido en el Parque Temático y en la adquisición el manejo de la colección de animales que llegasen a ser propiedad de INFIPEREIRA en el lugar designado. 2) Prestar

acompañamiento técnico para el desarrollo de las obras efectuadas en el Parque Temático de Flora y Fauna lideradas por INFIPEREIRA y asumir las interventorías necesarias.3) Suministrar toda la información necesaria para que INFIPEREIRA pueda cumplir con el apoyo a que se refiere el presente convenio. 4) Sufragar los gastos derivados del manejo biológico y ambiental de la colección de animales que llegasen a ser propiedad de INFIPEREIRA. 5) Las demás que permitan hacer viable del presente convenio interadministrativo.

CLAUSULA CUARTA- PLAZO DE EJECUCION: El plazo de ejecución del presente convenio será indefinido. (...)

CLAUSULA SEPTIMA. EXCLUSIÓN DE LA RELACION LABORAL: Las partes asumen el cumplimiento de los compromisos derivados de este Convenio de manera autónoma, bajo su propia responsabilidad, con cargo a sus presupuestos. En ningún caso las partes compartirán solidaria o conjuntamente su responsabilidad.

PARAGRAFO. Los ejecutores se obligan a pagar los salarios y prestaciones sociales establecidas en las leyes laborales vigentes a los trabajadores y empleados suyos o que por su cuenta contrate, para la ejecución del presente Convenio. Por lo anterior, entre dicho personal y cualquiera de las Partes no habrá vínculo jurídico ni laboral.

CLAUSULA OCTAVA.- CESION DEL CONVENIO: Las partes no podrán ceder total ni parcialmente el presente convenio sin previa autorización escrita de la otra parte y la suscripción del acta de cesión debidamente firmada por las partes. (...)” (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, indica:

“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. (...)

5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA (...)

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

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

6.1.1. Activos

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

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. (...)

El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo son el potencial que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad que tiene un recurso para reducir los flujos futuros de salida de efectivo. (...)

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

De igual forma, las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución N° 484 del 2017, señalan:

“Capítulo I. ACTIVOS (...)

5. INVERSIONES EN CONTROLADAS

5.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inversiones en controladas, las participaciones que la entidad tiene en empresas societarias, que le permiten ejercer control sobre las decisiones de la entidad receptora de la inversión. (...)

5.2. Medición inicial

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

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.

3. Los terrenos sobre los que se construyan las propiedades, planta y equipo se reconocerán por separado. (...)

15. ACTIVOS INTANGIBLES

15.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como activos intangibles, los recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio, y puede realizar mediciones fiables. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.

2. Un activo intangible es identificable cuando es susceptible de separarse de la entidad y, en consecuencia, venderse, transferirse, entregarse en explotación, arrendarse o intercambiarse, ya sea individualmente, o junto con otros activos identificables o pasivos con los que guarde relación, independientemente de que la entidad tenga o no la intención de llevar a cabo la separación. Un activo intangible también es identificable cuando surge de acuerdos vinculantes incluyendo derechos contractuales u otros derechos legales.

3. La entidad controla un activo intangible cuando puede obtener los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio de los recursos derivados de este y puede restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios o a dicho potencial de servicio. Un activo

intangible produce beneficios económicos futuros o potencial de servicio 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 entidad, c) le permite a la entidad disminuir sus costos o gastos de producción o de prestación de servicios, o d) le permite, a la entidad, mejorar la prestación de los servicios. (...)

9. No se reconocerán como activos intangibles las marcas, las cabeceras de periódicos o revistas, los sellos o denominaciones editoriales, las listas de clientes ni otras partidas similares que se hayan generado internamente. Tampoco se reconocerán como activos intangibles los desembolsos por actividades de capacitación; la publicidad y actividades de promoción; los desembolsos por reubicación o reorganización de una parte o la totalidad de la entidad; los costos legales y administrativos generados en la creación de la entidad; los desembolsos necesarios para abrir una nueva instalación o actividad o, para comenzar una operación; ni los costos de lanzamiento de nuevos productos o procesos. (...)

Capítulo VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES (...)

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.

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 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.

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

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 entidad corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará los efectos en el estado de cambios en el patrimonio del periodo.” (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, incluye la cuenta:

“3109 – 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: (...)

3- 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)

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

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

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

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

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

Para que un activo se reconozca, debe tener un costo o un valor que pueda medirse de forma fiable. En muchos casos, el costo o valor de una partida es conocido, en otros casos debe estimarse, La utilización de estimaciones razonables es una parte esencial de la elaboración de los estados financieros y no menoscaba su fiabilidad. Cuando no puede hacerse una estimación razonable, la partida no se reconoce en los estados financieros.

Los activos que cumplen con los criterios para su reconocimiento se deben clasificar de acuerdo con la intención que tenga la empresa con dicho recurso, por ejemplo, si el activo se adquiere para consumirse o venderse en el curso de la operación, se clasifica como Inventarios; si se utiliza para propósitos administrativos o para producir bienes o prestar servicios, se clasifica como propiedad planta y equipo; si es un inmueble del cual se espera obtener rentas o plusvalías, se clasifica como propiedad de inversión. La intención es el criterio de clasificación de los recursos controlados.

Un activo que no cumple los criterios para su reconocimiento puede, sin embargo, revelarse en notas a los estados financieros. Esto es apropiado cuando el conocimiento de tal partida se considera relevante para los usuarios de la información. Un activo que no cumple los criterios para su reconocimiento, en la fecha de presentación de estados financieros, puede ser reconocido en un periodo posterior si, como producto de circunstancias y sucesos posteriores, se cumplen con las condiciones para su reconocimiento.” (Subrayado fuera de texto)

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 (...)

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. (...)

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. (...)

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.

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. (...)

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. (...)

Capítulo IV. INGRESOS (...)

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. (...)

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. (...)

2.2.5. Revelaciones

16. La empresa revelará la siguiente información:

- a) una descripción de la naturaleza y cuantía de las subvenciones reconocidas;
- b) las condiciones cumplidas, por cumplir y otras contingencias relacionadas con las subvenciones condicionadas que no se hayan reconocido en resultados;
- c) los periodos que cubre la subvención, así como los montos amortizados y por amortizar;
- y
- d) las subvenciones a las que no se les haya podido asignar un valor. (...)

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.

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: (...)

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)

El Concepto con radicado número 20182000001461 del 26 de enero de 2018 de la CGN, dirigido a la Doctora Aura Lyda Guzmán López, Profesional universitario de la Contraloría Municipal de Pereira, señala en sus conclusiones:

“Pregunta 1: Registro contable del good will y el know how

En el contexto del Régimen de Contabilidad Pública precedente, el término utilizado para referirse al good will, es el crédito mercantil y su reconocimiento se restringe a sucesos de compra de inversiones patrimoniales en entidades controladas, cuando el costo de adquisición de las acciones, cuotas o partes de interés social supera a su valor intrínseco, registrándose como crédito mercantil la diferencia que surge entre estos dos valores. Adicionalmente, para que este mayor valor pagado pueda reconocerse en la situación financiera como crédito mercantil, debe cumplir con las condiciones establecidas en el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los activos intangibles. (...)

Ahora bien, si se determina que el mayor valor pagado no da origen a un crédito mercantil o a una marca, la contraprestación adicional transferida ha debido reconocerse como un mayor valor de los activos individuales adquiridos, previa distribución de acuerdo a los criterios racionales seleccionados por el adquirente.

Respecto del know how, se debe precisar que por tratarse de un bien inmaterial o sin apariencia física, también se encuentra dentro del alcance del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los activos intangibles del Régimen de Contabilidad Pública, motivo por el cual, su incorporación en la situación financiera está sujeto a las condiciones previamente señaladas en el numeral 3) para el reconocimiento del crédito mercantil. (...)

En caso que el know how adquirido por la Entidad como parte de la operación de compra del Zoológico de Matecaña, no hubiese cumplido a satisfacción los requisitos para su reconocimiento como activo intangible, el valor pagado por este concepto ha debido reconocerse como un mayor valor de los activos individuales adquiridos, previa distribución de acuerdo a los criterios racionales seleccionados por el adquirente.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones expuestas, y teniendo en cuenta que los hechos económicos deben reconocerse atendiendo a su forma económica, independientemente de su forma legal, el procedimiento contable para reconocer los hechos que surgen por la firma de un convenio interadministrativo dependerá de la naturaleza de las obligaciones a cargo de las entidades intervinientes.

Es menester manifestar que, para realizar el reconocimiento contable de los actos jurídicos celebrados por las entidades estatales, sean convenios o contratos administrativos o interadministrativos, se deben tener en cuenta aspectos como: i) la esencia económica que subyace de dichos instrumentos; ii) el objeto contractual; iii) el rol que cumple cada parte, dicho rol puede ser consultado generalmente en los deberes o derechos que se estipulan en el instrumento; iv) el título por el cual la parte entrega los recursos, esto es, si los entrega como una contraprestación por los servicios recibidos, o si los entrega para que la otra entidad realice la gestiones correspondientes para la ejecución de los mismos sin desprenderse de su titularidad, o si los entrega en el marco de una transferencia o subvención y; v) el título por el cual la otra parte recibe los recursos, esto es, si los recibe como una contraprestación directa por la prestación de sus servicios, si los recibe en el marco de la administración, o si los recibe en el marco de una transferencia o subvención.

En el caso de los convenios marco de cooperación que se traten de acuerdos mediante los cuales se entrega recursos a una entidad pública sin exigir contraprestación directa alguna y se cede el control sobre los mismos, para que la entidad receptora desarrolle sus funciones bajo su cuenta y riesgo, para efectuar el reconocimiento contable, corresponderá a las partes de consuno realizar juicios profesionales analizando las cláusulas pactadas, identificando si en éstos se han impuesto condiciones específicas, para así aplicar el tratamiento correspondiente.

Tomando en cuenta que el objeto del Convenio Marco de Cooperación celebrado entre el Instituto de Fomento y Desarrollo de Pereira – INFIPEREIRA – y la Sociedad Parque Temático de Flora y Fauna de Pereira S.A.S. del 02 de marzo de 2015, corresponde a garantizar el desarrollo de las etapas de preoperación y operación del Parque Temático de Flora y Fauna de Pereira – UKUMARÍ, el procedimiento contable por parte de las entidades, en el momento de la firma del mismo, correspondía para este caso:

La Sociedad Parque Temático de Flora y Fauna de Pereira S.A.S., como entidad receptora y/o beneficiaria de la subvención, reconocería los activos recibidos por la Unidad de negocio Zoológico de Matecaña, mediante un débito en las subcuentas y cuentas correspondientes de la clase contable 1 – ACTIVOS, y como contrapartida un crédito en las subcuenta 443005 – Subvención por recursos transferidos por el gobierno, de la cuenta 4430 – SUBVENCIONES.

Por su parte, INFIPEREIRA debía dar de baja en cuentas las partidas relacionadas a los activos asociados a la Unidad de negocio Zoológico de Matecaña, debitando la subcuenta 542390 – Otras transferencias, de la cuenta 5423 – OTRAS TRANSFERENCIAS, y acreditando las subcuentas y cuentas correspondientes de los bienes entregados. Discrecionalmente la entidad podía efectuar el registro de los mismos en cuentas de orden, si consideraba que requerían ser controlados, para ello debitaba la cuenta 8315 – ACTIVOS RETIRADOS, y acreditaba la cuenta 8915 – DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR), por el valor en que se dio de baja la cuenta por cobrar.

Al momento de transferir los bienes y derechos de la Unidad de negocio Zoológico de Matecaña al Municipio de Pereira como parte del proceso de liquidación de INFIPEREIRA, el Municipio debió evaluar si los mismos cumplían con los criterios para ser reconocidos como activos de la entidad, o si se consideraba que debía efectuar un control administrativo sobre los mismos reconociéndolos en las cuentas de orden antes señaladas, y al 1 de enero de 2018 en la elaboración de los saldos iniciales del Municipio, este debió realizar la clasificación de las partidas en las cuentas correspondientes, de acuerdo al Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones.

De acuerdo al procedimiento antes señalado, se procede a dar respuesta a cada una de las preguntas planteadas en su consulta.

Preguntas 2 a la 5

Conforme lo indica en su comunicación, a partir de las conclusiones del Concepto con radicado número 20182000001461 del 26 de enero de 2018 de la CGN, dirigido a la Doctora Aura Lyda Guzmán López, Profesional universitario de la Contraloría Municipal de Pereira, la entidad definió en que la operación de compra de la Unidad de Negocios Zoológico Matecaña no corresponde a la adquisición accionaria o de participaciones, con lo cual no habría lugar al reconocimiento del good will y know how y el valor de la operación debería ser asignada a los activos adquiridos como son la colección de fauna y el museo de ciencias naturales, razón por la cual no se configura la existencia de activos intangibles para ninguna de las entidades.

Por lo anterior, en valor cancelado por los conceptos de good will y know how debe ser reconocido como mayor valor de los activos individuales adquiridos, para lo cual la entidad deberá seleccionar y aplicar un método adecuado de amplia aceptación, para llevar a cabo la distribución del valor de acuerdo a criterios racionales de asignación.

Preguntas 1, y 6 a la 9

Conforme se señaló previamente, es la sociedad Parque Temático de Flora y Fauna de Pereira S.A.S. la entidad que asume los riesgos y beneficios inherentes de la Unidad de negocio Zoológico de Matecaña, por lo tanto es la entidad a la cual le corresponde evaluar cada uno de los bienes que conforman la Unidad a fin de determinar si los mismos cumplen con los criterios de reconocimiento de activo definidos en el Marco Conceptual, y de esta manera clasificarlos de acuerdo con la intención que tenga la administración de la entidad sobre los mismos y conforme a lo señalado 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.

Una vez realizada la clasificación de los bienes, para su medición posterior se ha de aplicar lo señalado en cada una de las normas del Marco Normativo, y para aquellas en las que se requiera realizar el cálculo de la depreciación o la amortización, será la entidad la encargada de definir cada uno de los criterios para poder realizar dicho cálculo, esto es, definir la vida útil de cada elemento y los valores residuales de los mismos, conforme a las expectativas de uso, el desgaste físico, la obsolescencia o los límites o restricciones de uso, durante el tiempo que espera generen beneficios económicos.

Si la sociedad Parque Temático de Flora y Fauna de Pereira S.A.S. no ha observado los anteriores lineamientos al efectuar la medición posterior de los bienes de la Unidad de

negocio Zoológico de Matecaña, la empresa se encuentra frente a un error de periodos anteriores, toda vez que hizo una mala interpretación y aplicación de los criterios señalados en el Marco Normativo anexo a la Resolución N°414 de 2014 y sus modificaciones, ello a efecto de corregir las omisiones en dicha medición. Para ello, la empresa 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, el Marco Normativo señala que la empresa 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.

De igual forma ocurre para los casos en los cuales se han presentado nacimientos, traslados o fallecimientos de los animales que forman parte de la Unidad de negocio.

Pregunta 10

El Municipio de Pereira y la sociedad Parque Temático de Flora y Fauna de Pereira S.A.S. tendrán en cuenta para el reconocimiento de los elementos que conforman la Unidad de negocio Zoológico de Matecaña lo señalado en los párrafos anteriores, tomando en cuenta los criterios señalados en cada uno de los Marco Normativos.

CONCEPTO No. 20192000073731 DEL 09-12-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público.
	TEMAS	Pasivo- prestación de servicios públicos Ingreso - Servicio de acueducto Ingreso - Servicio de alcantarillado
	SUBTEMAS	Documentos soportes para el registro de los hechos económicos derivados del Costo medio de inversión.

Señora
GESVY YASMIN VERA JAIMES

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 20195500041152 del 27 de noviembre de 2019, mediante la cual pregunta cuál es el soporte contable para realizar el reconocimiento del ingreso por concepto del Costo medio de Inversión.

CONSIDERACIONES

El concepto con radicado CGN N° 20192000010941 Fecha: 20-03-2019, dirigido a Acuavalle S.A. E.S.P., complementó los conceptos 20172000056251 de 9 de septiembre de 2017 y 20172000056661 del 11 de septiembre de 2017, relacionados con la distribución del CMI y su correspondiente registro, el cual indicó:

“Ahora, respecto de los elementos que componen la tarifa que cobran las Empresas de servicios públicos domiciliarios, según la regulación de la CRA, el cargo por consumo incluye entre otros, el Costo Medio de Inversión-CMI o remuneración obtenida por los activos asociados con la prestación del servicio, el cual incluye un primer componente relacionado con la remuneración por los activos que utilizaba la ESP hasta Junio 30 de 2016 para la prestación del servicio, que efectivamente constituye un ingreso de la Empresa y se causará con el valor del servicio prestado, debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1318-PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 4321-SERVICIO DE ACUEDUCTO o 4322-SERVICIO DE ALCANTARILLADO.

El segundo componente, calculado conforme a lo dispuesto en Resolución expedida por la Comisión de Regulación de Agua potable y Saneamiento Básico, entidad regulatoria en la materia, corresponde a los recursos liquidados en la tarifa, destinados a atender el Plan de

Obras e inversiones o inversión futura, los cuales hasta cuando se ejecutan las obras deberán registrarse en la contabilidad de la ESP como un pasivo diferido mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1318-PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS, con crédito a la subcuenta 299090-Otros pasivos diferidos de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS.

Con la ejecución de las inversiones planeadas, cancelará el pasivo diferido y reconocerá el ingreso.

(...)

Este procedimiento, facilita a la Empresa y a los usuarios de la información, el control de los recursos por ejecutar o para atender lo dispuesto en el parágrafo del artículo 109 de la Resolución CRA 688 en donde, si en un plazo determinado no se ejecuta el Plan de Obras e Inversiones, estos valores se trasladan al encargo fiduciario constituido para atender la realización de las inversiones o para su devolución, conforme a la precisión expresada por funcionarios de la CRA.”

En relación con la normatividad contable expedida por la CGN, la Norma “Proceso contable y Sistema documental contable”, incorporado al RCP mediante la Resolución 525 de 2016 y sus modificaciones, en el numeral 4. Sistema documental contable señala:

“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 reconocimiento se afectan las cuentas contables acorde con el hecho; con posterioridad al reconocimiento, las entidades ajustan las partidas inicialmente reconocidas siguiendo los criterios establecidos en los marcos normativos correspondientes. En cada una de las anteriores circunstancias, los hechos económicos que dan origen al reconocimiento, a la medición posterior y a las revelaciones deben estar documentados para ser incorporados en los estados financieros.

Los hechos económicos se documentan a través de soportes, comprobantes y libros de contabilidad; estos documentos deben cumplir con tres características: autenticidad, integridad y veracidad. Es auténtico un documento cuando existe certeza sobre la persona que lo ha elaborado, manuscrito o firmado. Un documento es íntegro cuando no se encuentra alterado, es decir, cuando no se ha eliminado o adicionado información a la

inicialmente establecida en el documento, o cuando no se han modificado los archivos electrónicos. La veracidad de un documento está relacionada con el contenido del mismo, en este sentido, se considera que un documento cumple con esta característica cuando la declaración que contiene corresponde a la realidad.

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

4.1. 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)

Los soportes de contabilidad pueden ser de origen externo o interno. Son documentos de origen externo los que provienen de terceros como consecuencia de las operaciones llevadas a cabo con la entidad, tales como, escritos, contratos, facturas de compra, títulos valores, cuentas de cobro, extractos bancarios, escrituras y matrículas inmobiliarias. Los documentos de origen interno son los elaborados por la entidad, como conciliaciones, nóminas, resúmenes, estadísticas y cuadros comparativos.

Los soportes de contabilidad pueden ser producto de eventos transaccionales o no transaccionales. Un evento transaccional surge de una operación con un tercero y el soporte de contabilidad (por ejemplo, entradas y salidas de almacén y consignaciones), prueba la ocurrencia del hecho. Un evento no transaccional surge de nueva información sobre la condición de un recurso que conlleva a un ajuste en la medición por conceptos tales como depreciaciones, amortizaciones, agotamiento, deterioro y provisiones y el soporte de contabilidad corresponde a los documentos de origen interno que son elaborados por la entidad.

Los soportes de contabilidad de origen externo, que surgen de eventos transaccionales, deben contener como mínimo la fecha, la cuantía, la descripción de la transacción y los datos básicos que permitan identificar el tercero con quien la entidad llevó a cabo la operación; adicionalmente, los soportes deberán cumplir con los requisitos establecidos por las autoridades competentes.

Los soportes de contabilidad de origen interno, producto de eventos no transaccionales, deben contener como mínimo la fecha, la cuantía y el concepto; así mismo, el sistema de información deberá permitir identificar la trazabilidad del soporte de contabilidad, identificando como mínimo quién lo elaboró y aprobó.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas nos permitimos señalar:

El reconocimiento, medición y revelación de los hechos económicos deberán documentarse a través de soportes para ser incorporados en los estados financieros, los cuales cumplirán con las características de: Autenticidad, esto es que exista certeza sobre la persona que los ha elaborado y firmado; integralidad, porque 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 y verificabilidad porque su contenido corresponde a la realidad.

Es por lo anterior, que 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.

Ahora, en relación con el soporte contable para registrar el ingreso por el CMI, como se indicó en el concepto CGN N° 20192000010941, en el CMI se presentan dos componentes: Un primer componente relacionado con la remuneración por los activos que utilizaba la ESP hasta Junio 30 de 2016 para la prestación del servicio, y por el cual se reconoce el ingreso soportado en las facturas de cobro del servicio prestado y un segundo componente que corresponde a los recursos liquidados en la tarifa, destinados a atender el Plan de Obras e inversiones o inversión futura, que se registra en la contabilidad de la empresa como un pasivo diferido hasta cuando se realicen las inversiones, momento en el cual se amortiza el pasivo y se reconoce el ingreso, soportado en los documentos en donde consten las inversiones realizadas para las obras o infraestructura ejecutadas.

Corresponde a la Entidad implementar los soportes contables que considere apropiados para el registro de los diferentes hechos económicos, según las particularidades de sus operaciones.

Cabe señalar, que a partir del 1° de enero de 2020 se asignará un código específico en el CGC para el reconocimiento del pasivo diferido.

CONCEPTO No. 20192000075831 DEL 17-12-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público.
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reversión de ingresos, gastos o costos cuando se usa estimaciones fiables en la determinación del valor

Doctora
 CLEMENTINA MOSQUERA OSORIO
 Contadora
 E.S.P. Electrificadora del Caquetá S.A.
 Florencia, Caquetá

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20195500035682, del 29 de noviembre de 2019, en la cual solicita lo siguiente:

“La empresa cada mes debe registrar valores estimados en ingresos, gastos y costos. En el mes siguiente, cuando se tiene el valor real se realiza la reversión del valor estimado y se registra el valor real.

En la reversión de estos estimados se afecta en sentido contrario las cuentas de ingresos, gastos y costos. En reciente auditoría realizada por la oficina de control interno de la Empresa nos hacen la observación de que la dinámica de estas cuentas no permiten movimetros (Sic) contrarios a su naturaleza sinó (Sic) al cierre del periodo contable.

Pregunta:

El manejo que estamos dando a estos registros contables es permitido por la contaduría General de la Nación?”

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera 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, indica:

“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. (...)”

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. (...)”

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.”

El principio de devengo contenido en el Marco Conceptual, establece: “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.”

Adicionalmente, establece los criterios de reconocimiento de ingresos y gastos y costos, así:

“6.2.3 Reconocimiento de ingresos

Se reconocerá un ingreso cuando haya surgido un incremento en los beneficios económicos futuros relacionado con la entrada o incremento en el valor de los activos o con una disminución en los pasivos y cuando el valor del ingreso pueda medirse con fiabilidad. (...)”

6.2.4 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.”

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 sus modificaciones, señalan:

“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. (...)

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.”

El Catálogo General de Cuentas para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución No. 139 de 2015 y sus modificaciones, en el Capítulo 2. Descripciones y dinámicas, señala lo siguiente:

“A partir de la estructura del Catálogo General de Cuentas de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, en este capítulo se detalla, la naturaleza y alcance de cada una de las clases, los grupos y las cuentas, así como las principales operaciones que pueden afectar su incremento o disminución. Las descripciones y dinámicas que se relacionan a continuación no son exhaustivas, por lo tanto, las operaciones que no se identifiquen de manera específica, se tratarán atendiendo los conceptos definidos en el marco normativo aplicable.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

Los hechos económicos se deben reconocer atendiendo el principio de devengo, esto es, en el momento en que suceden con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o sus equivalentes, es decir, el reconocimiento bajo este principio se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.

Asimismo, con el fin de presentar información relevante y representar fielmente los hechos económicos, las entidades reconocerán ingresos, 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 gastos y costos, cuando haya surgido una disminución en los beneficios económicos futuros relacionado con la salida o disminución en el valor de los activos o con el incremento en los pasivos, siempre que tengan una medición fiable.

Para efectos de la medición fiable, se puede hacer uso de estimaciones cuando el hecho económico no pueda medirse con precisión dada la incertidumbre inherente al mismo, lo cual implica la utilización de juicios profesionales en la información disponible y en técnicas o metodologías apropiadas. El uso de estimaciones razonables constituye una parte fundamental del proceso contable y no menoscaba la confiabilidad de la información financiera. Por lo tanto, una vez se obtenga nueva información sobre los hechos económicos que genere cambios en la estimación, la entidad los revisará y, de ser necesario, los ajustará, sin que esto constituya una corrección de error.

De conformidad con lo anterior, cuando la entidad reconozca un ingreso, gasto o costo usando estimaciones fiables para hallar su valor, este podrá ser ajustado en la medida que se reciba nueva información de los hechos económicos que la originaron. Lo anterior puede

conllevar a debitar el ingreso o acreditar el gasto o costo, si el ajuste por el cambio de la estimación se realiza dentro del mismo periodo contable.

Es importante indicar que, el Catálogo General de Cuentas describe de manera general la naturaleza y alcance de cada una de las clases, los grupos y las cuentas, así como los principales eventos de los hechos económicos que deben ser objeto de registro, lo cual implica que no necesariamente se detalle la totalidad de las novedades que afectan su dinámica, a menos que su propósito de clasificación tenga un carácter restrictivo. Lo anterior significa que las descripciones y dinámicas definidas en el Catálogo no son exhaustivas, por lo tanto, los eventos que no se identifiquen de manera específica, podrán ser registrados bajo sanos criterios del juicio profesional, siempre que se guarde coherencia con lo estipulado en el Marco Normativo contable que le sea aplicable a la entidad.

CONCEPTO No. 20192000077021 DEL 24-12-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público.
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Creación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable

Doctoras

ÁNGELA MARÍA ARROYAVE BUSTAMANTE

Directora de Control Interno

LINA MARCELA BEDOYA BLANDÓN

Coordinadora Talento Humano

Reforestadora Integral de Antioquia S.A.

Medellín, Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550004441-2 el día 19 de diciembre de 2019, en la cual consultan lo siguiente:

“A la fecha en RIA S.A., no se cuenta con un Comité de Sostenibilidad y Saneamiento Contable necesarios para la gestión permanente de activos y pasivos, sin embargo, de acuerdo con criterio de algunos funcionarios de la Entidad, entre ellos, el de la Directiva Administrativa y Directora Financiera y Contable, por la calidad de la Entidad que ostentamos no se requiere crear dicho Comité, dado que en cada dependencia solo existe un funcionario, el Director, por lo tanto este ejercer al mismo tiempo las funciones de tesorería, presupuesto y contabilidad, sin que ello sea óbice para que no se revele en fidedigna la realidad económica, financiera y patrimonial, de la Entidad y se fundamenten sus decisiones con la optimización de los recursos públicos.

Con lo antes expuesto solicitamos respetuosamente se emita concepto respecto de la obligación de crear el Comité de Sostenibilidad y Saneamiento Contable como una instancia asesora del área contable y financiera de la Entidad, o si por el contrario este tema puede ser tratado directamente en el Comité de Gestión y Desempeño creado en la Reforestadora Integral de Antioquia mediante Resolución Nro. 074 del 29 de octubre de 2019.”

Al respecto me permito atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Los numerales 3.2.2. y 3.2.15. del Procedimiento para la evaluación del control interno contable anexo a la Resolución 193 de 2016, estipulan:

“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.” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

El numeral 3.2.2. del Procedimiento para la evaluación del control interno contable anexo a la Resolución 193 de 2016, establece que las entidades pueden crear un Comité Técnico de Sostenibilidad Contable como una herramienta de mejora continua y sostenibilidad de la información financiera y además, establece que pueden implementar otras 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.

En este sentido, las entidades al constituir e integrar el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, establecerán sus funciones, integrantes, frecuencia de sesiones, entre otros asuntos, de acuerdo a las características y necesidades de estas.

En atención a que dicho comité funge como una instancia asesora que coadyuva en el proceso contable, las entidades pueden asignarle diversas funciones, entre ellas, las relacionadas con el saneamiento contable y la depuración de las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características

fundamentales de relevancia y representación fiel, teniendo presente que la asignación de dichas funciones, como ya se mencionó, es de carácter potestativo más no imperativo.

Ahora bien, respecto a su inquietud sobre la integración del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable con el Comité Institucional de Gestión y Desempeño, me permito remitir copia del concepto de la CGN con radicado N° 20182000076671 del 28 de diciembre de 2018, emitido a la doctora María del Pilar García González, Directora de Gestión y Desempeño Institucional del DAFP, por absolverse en el mismo el tema referido en su consulta.

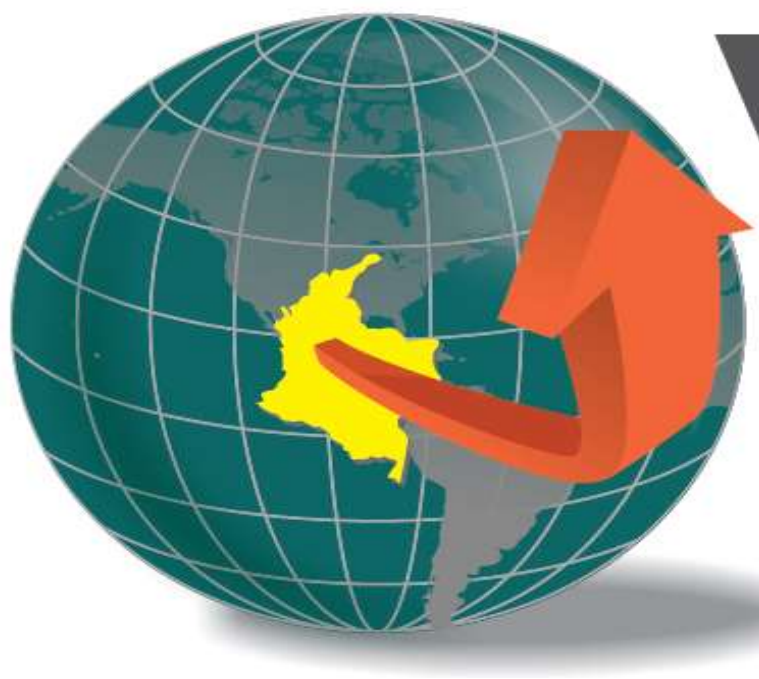
Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto N° 20192000000231 del 09-01-2019
20192000000321 del 10-01-2019
20192000013201 del 09-04-2019
20192000021371 del 16-05-2019
20192000026001 del 17-06-2019
20192000029191 del 11-07-2019
20192000029921 del 23-07-2019
20192000034311 del 14-08-2019
20192300037141 del 02-09-2019
20192000047361 del 11-09-2019
20192000053441 del 19-09-2019
20192000055111 del 23-09-2019
20192000066511 del 20-11-2019
20192000072521 del 05-12-2019
20192000074961 del 10-12-2019
20192000078341 del 24-12-2019
20192000079611 del 26-12-2019

Capítulo 3

Marco Normativo

Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público-Régimen de Excepción



3. MARCO NORMATIVO-EMPRESAS QUE NO COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES Y QUE NO CAPTAN NI ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO-RÉGIMEN DE EXCEPCIÓN

Capítulo 4

Marco Normativo

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



4. MARCO NORMATIVO-EMPRESAS QUE COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES O QUE CAPTAN O ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO

Capítulo 5

Marco Normativo

Entidades en Liquidación



5. MARCO NORMATIVO-ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN

Capítulo 6

Marco Normativo

Régimen de Contabilidad Pública Precedente



6. MARCO NORMATIVO-RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA PRECEDENTE

7 CONCEPTOS MODIFICADOS

El concepto con radicado No. 2018200003061, de fecha 06-06-2018, se complementa y corrige con el concepto radicado con el No. 20192300022801 de fecha 06-06-2019.

El concepto con radicado 20192000002051, de fecha 28-01-2019, se complementa con el concepto radicado con el No. 20192000021671 del 22-05-2019