



**REPÚBLICA DE COLOMBIA**

# **Doctrina Contable Pública Compilada**

**Del 2 de enero al 31 de diciembre de 2020**

**¡Cuentas claras, Estado Transparente!**

## Contenido

<b>INTRODUCCIÓN .....</b>	<b>5</b>
<b>1. MARCO NORMATIVO -ENTIDADES DE GOBIERNO.....</b>	<b>11</b>
<b>2. MARCO NORMATIVO-EMPRESAS QUE NO COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES Y QUE NO CAPTAN NI ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO .....</b>	<b>13</b>
2.1 EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO .....	13
2.2 INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS.....	37
2.3 PRÉSTAMOS POR COBRAR .....	47
2.4 CUENTAS POR COBRAR .....	48
2.5 INVENTARIOS .....	218
2.6 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO .....	247
2.7 OTROS ACTIVOS-PROPIEDADES DE INVERSIÓN .....	399
2.8 OTROS ACTIVOS-ACTIVOS INTANGIBLES .....	399
2.9 OTROS ACTIVOS-ACTIVOS BIOLÓGICOS.....	399
2.10 OTROS ACTIVOS .....	400
2.11 OPERACIÓN DE BANCA CENTRAL E INSTITUCIONES FINANCIERAS .....	460
2.12 EMISIÓN Y COLOCACIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA.....	460
2.13 PRÉSTAMOS POR PAGAR .....	460
2.14 CUENTAS POR PAGAR .....	461
2.15 BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS .....	528
2.16 OPERACIONES CON INSTRUMENTOS DERIVADOS.....	534
2.17 PROVISIONES .....	535
2.18 OTROS PASIVOS .....	576
2.19 PATRIMONIO DE LAS EMPRESAS .....	622
2.20 INGRESOS FISCALES .....	644
2.21 INGRESOS-VENTA DE BIENES .....	659
2.22 INGRESOS -VENTA DE SERVICIOS.....	660
2.23 INGRESOS POR TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES.....	701
2.24 OTROS INGRESOS.....	720

2.25	GASTOS DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN.....	748
2.26	GASTOS DE VENTAS .....	771
2.27	GASTO POR DETERIORO, DEPRECIACIONES, AGOTAMIENTO, AMORTIZACIONES Y PROVISIONES.....	771
2.28	GASTOS-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES .....	771
2.29	GASTOS DE ACTIVIDADES Y/O SERVICIOS ESPECIALIZADOS.....	771
2.30	GASTOS-OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES .....	771
2.31	OTROS GASTOS .....	772
2.32	CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS.....	779
2.33	COSTO DE VENTAS DE BIENES.....	779
2.34	COSTO DE VENTAS DE SERVICIOS .....	779
2.35	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-BIENES .....	779
2.36	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-SERVICIOS DE SALUD.....	779
2.37	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-SERVICIOS DE TRANSPORTE .....	780
2.38	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-SERVICIOS PÚBLICOS.....	784
2.39	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN -SERVICIOS HOTELEROS.....	784
2.40	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-OTROS SERVICIOS.....	784
2.41	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS-ACTIVOS CONTINGENTES .....	784
2.42	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS-DEUDORAS FISCALES.....	784
2.43	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS-DEUDORAS DE CONTROL .....	784
2.44	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-PASIVOS CONTINGENTES.....	784
2.45	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-ACREEDORAS FISCALES.....	785
2.46	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-ACREEDORAS DE CONTROL .....	785
2.47	ASUNTOS NO CONTEMPLADOS EN UNA CLASIFICACIÓN ESPECÍFICA.....	786
<b>3.</b>	<b>MARCO NORMATIVO-EMPRESAS QUE NO COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES, Y QUE NO CAPTAN NI ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO-RÉGIMEN DE EXCEPCIÓN .....</b>	<b>939</b>
<b>4.</b>	<b>MARCO NORMATIVO-EMPRESAS QUE COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES O QUE CAPTAN O ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO .....</b>	<b>941</b>
<b>5.</b>	<b>MARCO NORMATIVO-ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN .....</b>	<b>943</b>
<b>6.</b>	<b>MARCO NORMATIVO-RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA PRECEDENTE .....</b>	<b>945</b>

7 **CONCEPTOS MODIFICADOS** ..... 946

## INTRODUCCIÓN

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

### ESTRUCTURA DE LOS CONCEPTOS QUE COMPONEN LA DOCTRINA

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

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

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

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

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

## CLASIFICACIÓN DE LA DOCTRINA CONTABLE PÚBLICA

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

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

### Criterios básicos

Los criterios básicos corresponden a los elementos centrales que orientan el proceso de búsqueda para que tanto usuarios internos como externos consulten la Doctrina Contable Pública.

### Marco Normativo

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

**Entidades de Gobierno:** Corresponde al conjunto de normas aplicables a las entidades cobijadas por la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, entre otras, las introducidas por la Resolución N° 425 de 2019, por la cual se modificó 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; y la Resolución N° 167 de 2020, que modificó el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera anexo de la Resolución N° 533 de 2015.

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.

**Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público:** Corresponde al marco normativo aplicable a las empresas bajo el

ámbito de aplicación de en la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, en especial las introducidas por la Resolución N° 426 de 2019, que modificó las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos aplicable a estas empresas; y por la Resolución N° 167 de 2020, que modificó el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera anexo de la Resolución N° 414 de 2014.

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.

**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 2020 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 056 de 2020 "Por la cual se modifican los artículos 3º y 4º de la Resolución 037 de 2017", de tal forma que el Marco Conceptual para la Información Financiera y 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, corresponderán a lo establecido en el "ANEXO TÉCNICO COMPILATORIO Y ACTUALIZADO 1 --2019, DE LAS NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA, GRUPO 1" del Decreto 2420 de 2015.

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 2018, 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. 20202300009331 DEL 03-03-2020**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Efectivo y equivalentes al efectivo
	<b>SUBTEMAS</b>	No procede creación de una subcuenta contable dentro de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS para el reconocimiento de los recursos recibidos en administración.

Doctora  
SANDRA MILENA BEDOYA  
Líder de Programa Unidad de Contabilidad y Costos  
Empresa para la Seguridad Urbana  
Medellín, Antioquia

#### ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500009922, del 24 de febrero de 2020, en la cual solicita concepto sobre lo siguiente:

“Durante el mes de diciembre de 2019, se indicó mediante la Resolución 433 de 2019 que la cuenta 1132 “Representa el valor de los fondos de efectivo y equivalentes al efectivo que, por embargos, no están disponibles para su uso inmediato por uso de la empresa”, razón por la que la Empresa para la Seguridad Urbana -ESU-, deberá realizar la reclasificación de sus cuentas de ahorros, las cuales son usadas estrictamente para el manejo de Recursos a Administrar.

La ESU hasta el momento ha manejado gran cantidad de Contratos Interadministrativos y por lo tanto las cuentas auxiliares disponibles de la subcuenta 111006 se están agotando, en este orden de ideas solicitamos de manera muy comedida la habilitación de una subcuenta, dentro de la cuenta 1110 para el manejo específico de los Recursos entregados en Administración, de esta manera la ESU reflejaría mejor cuales de los recursos que posee están destinados estrictamente para el manejo de los Recursos a Administrar y cuales son de su propiedad”.

## CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Empresas que no Cotizan en el Mercado De Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro Del Público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014, establece:

“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. 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.”

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, anexo a la Resolución N° 426 de 2019, establece:

“17. La empresa clasificará un activo, como corriente cuando: a) espere realizar el activo, o tenga la intención de venderlo o consumirlo en su ciclo normal de operación (este último es el periodo comprendido entre la adquisición de los activos que entran en el proceso productivo y su realización en efectivo o equivalentes al efectivo); b) mantenga el activo principalmente con fines de negociación; c) espere realizar el activo dentro de los 12 meses siguientes a la fecha de los estados financieros; o d) el activo sea efectivo o equivalente al efectivo (como se define en la presente Norma), a menos que este se encuentre restringido

y no pueda intercambiarse ni utilizarse para cancelar un pasivo por un plazo mínimo de 12 meses siguientes a la fecha de presentación de los estados financieros. Se considerará el efectivo o equivalente al efectivo como de uso restringido únicamente los recursos estén embargados como consecuencia de un proceso judicial.” (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable anexo a la Resolución 193 de 2016, estipula:

#### “3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

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

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

#### Bienes y Derechos

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

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

## CONCLUSIONES

El efectivo de uso restringido corresponde a los recursos que presentan limitaciones para su disponibilidad inmediata, ya sea por causas de tipo legal o económico que impiden que pueda utilizarse o intercambiarse en la brevedad posible, lo cual corresponde a un criterio de uso en el tiempo. Los recursos de destinación específica pueden conllevar o no a un factor de limitación de aplicación en el tiempo, entonces aquellos recursos que puedan utilizarse con inmediatez para el propósito al que están destinados serán efectivo o equivalentes al efectivo no restringido, en tanto que si las connotaciones de la destinación específica implican que solamente pueden aplicarse en el futuro por una condición legal o económica, se estará frente a unos recursos que deben clasificarse como de uso restringido.

Por lo tanto, aunque los recursos recibidos en administración tienen una destinación específica, esto no implica por sí mismo que haya una restricción temporal en su uso, razón por la cual no podrán clasificarse como efectivo de uso restringido.

Respecto a su solicitud de crear una subcuenta dentro de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS para el manejo específico de los recursos entregados en administración, justificado en que se están agotando las cuentas auxiliares en la subcuenta 111006-Cuenta de ahorro, es menester indicar que no procede la creación de la subcuenta, por cuanto las subcuentas de la cuenta 1110 están clasificadas de acuerdo al tipo de producto con la entidad financiera mas no por la destinación de los recursos allí depositados.

Ahora bien, el sentido lógico debe ser que los sistemas informáticos soporten las necesidades de los usuarios, antes que inducir a estos a adoptar estrategias o decisiones que desarticulen los esquemas creados, por razones de las limitaciones que aquellos puedan acusar.

\*\*\*



<b>CONCEPTO No. 20202000018651 DEL 15-04-2020</b>
---

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Efectivo y equivalentes al efectivo
	<b>SUBTEMAS</b>	Procedimiento contable a efectuar a las partidas conciliatorias por concepto de transferencias realizadas los últimos días hábiles bancarios.

Doctora  
LUZ ADRIANA CARDONA CORREA  
Ciudad

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con el número 20205500016542, del 31 de marzo de 2020, mediante la cual solicita concepto sobre aspectos relacionados con:

“En el proceso de cierre de vigencia, la Entidad procede a realizar transferencia bancaria el día 28 de diciembre de 2019 por concepto de pago de nómina a sus empleados por un valor aproximado de 100 millones de pesos; por efectos de los días hábiles, el banco hace efectiva tal transferencia el 2 de enero de 2020. Al realizar la conciliación bancaria existe una partida conciliatoria entre el saldo en libros y el extracto bancario por el monto antes mencionado.

Dado lo anterior, solicitamos aclaración:

- a) ¿Para efectos de cierre de vigencia la Entidad puede dejar partidas conciliatorias?
- b) ¿Se debería efectuar la reclasificación al pasivo de dicho monto, toda vez que la transferencia no se hizo efectiva?
- c) ¿La norma dispone que los cheques que no han sido entregados al tercero no se pueden registrar en el libro del Banco, este mismo criterio puede ser utilizado en el caso de que el pago se realice mediante una transferencia bancaria?

El 1 de abril de 2020 mediante correo electrónico la consultante nos informó que la empresa pertenece al Marco Normativo de la Resolución 414 de 2014.

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

**CONSIDERACIONES**

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro público, anexo a 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, 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 empresas se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.

(...)

Periodo contable: corresponde al tiempo máximo en que la entidad mide los resultados de sus hechos económicos y el patrimonio bajo su control, efectuando las operaciones contables de ajustes y cierre. El periodo contable es el lapso transcurrido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre. No obstante, se pueden solicitar estados financieros intermedios e informes y reportes contables para propósitos especiales, de acuerdo con las necesidades o requerimientos de las autoridades competentes sin que esto signifique, necesariamente, la ejecución de un cierre.

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

(...)

##### 6.1.2. Pasivos

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

Al evaluar si existe o no una obligación presente, la empresa debe tener en cuenta, con base en la información disponible al cierre de periodo, la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar a reconocimiento de pasivo.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro público, anexo a la Resolución N°414 de 2014, establece:

“1.3. Estructura y contenido de los estados financieros

(...)

1.3.5. Estado de flujos de efectivo

(...)

43. El efectivo comprende el dinero en caja y en depósitos a la vista.

44. Los equivalentes al efectivo representan inversiones a corto plazo de alta liquidez que son fácilmente convertibles en efectivo, que se mantienen para cumplir con los compromisos de pago a corto plazo más que para propósitos de inversión y que están sujetas a un riesgo poco significativo de cambios en su valor

45. La empresa definirá la política para identificar el efectivo y los equivalentes al efectivo.”  
(Subrayados fuera de texto)

Ahora bien, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado mediante Resolución N°193 de 2016, indica:

“3.2.3.1 Soportes documentales

La totalidad de las operaciones realizadas por la entidad deberá estar respaldada en documentos idóneos, de manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria; por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.

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

En cada caso, el documento soporte idóneo deberá cumplir los requisitos que señalen las disposiciones legales que le apliquen, así como las políticas y demás criterios definidos por la entidad.

De conformidad con el desarrollo de la gestión contable por procesos y los manuales de procedimientos implementados en las entidades, se deberá hacer un análisis y evaluación de los diferentes tipos de documentos que sirven de soporte a las operaciones llevadas a cabo, así como de la forma y eficiencia de su circulación entre las dependencias, y entre la entidad y los usuarios externos, con el propósito de tomar las medidas que sean necesarias para garantizar un eficiente flujo de documentos.

De igual forma, se deberán implementar los controles necesarios para garantizar la recepción oportuna de los documentos que se generan en otras entidades, los cuales son fundamentales para la ejecución del proceso contable.

Así mismo, 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 público describe la dinámica de las cuentas 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, así:

“1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS

DESCRIPCIÓN

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

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

(...)

SE ACREDITA CON:

1. El valor de los cheques girados, así como de los retiros y traslados que efectúe la empresa por diferentes conceptos.
2. El valor de las notas débito que expidan las entidades financieras por conceptos tales como gastos bancarios, cheques devueltos o pagos de obligaciones financieras.

3. El menor valor resultante de los ajustes por diferencia en cambio de los depósitos en moneda extranjera.
4. El valor del reintegro de los depósitos simples.” (Subrayados fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Pregunta a).

Los registros deberán estar respaldados por documentos idóneos a fin de garantizar información contable pública susceptible de ser verificada; esto se cumple si es posible comprobar a través de diferentes mecanismos, que realmente se revela la situación y actividad de la entidad 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. Así las cosas, los extractos bancarios y conciliaciones bancarias, son parte de los documentos soporte que respaldan las diferentes operaciones que realiza la entidad, y permite demostrar las causas que originan un determinado registro contable.

De acuerdo con establecido en la Resolución 193 de 2016, la conciliación bancaria es un mecanismo de apoyo para el control y administración del disponible y de los recursos depositados en instituciones financieras, por lo que su alcance, no puede limitarse a la sola identificación de las partidas que justifican las diferencias entre los registros contables y los valores reportados en los extractos bancarios, toda vez que ello debe acompañarse de la respectiva gestión administrativa de reclamos o de consecución de la información o documentos necesarios para soportar y reconocer los movimientos y garantizar la fiabilidad de los saldos que integran los estados contables.

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

Ahora bien, efectuados los registros por todas las operaciones realizadas por la Entidad y quedando pendiente el trámite correspondiente a un tercero, en este caso el banco, para finiquitar el trámite, es procedente que se requiera al finalizar un período contable contemplar las diferencias a nivel de la conciliación bancaria.

Pregunta b)

Aún cuando la transferencia no se hizo efectiva en el mismo periodo contable, la entidad deberá debitar la subcuenta y cuenta del pasivo donde tiene reconocida la obligación con

los empleados, y acreditar la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, toda vez que la entidad no podrá disponer de dicho recurso y tampoco usarlo para cumplir con otros compromisos de pago en el corto plazo, aunque el compromiso bancario demore algunos días en materializar la transferencia a favor de los beneficiarios de ésta.

Si se presenten partidas conciliatorias correspondientes a desembolsos que fueron girados y reconocidos a favor de terceros durante el mes, pero que no se formalizaron a nivel del banco durante el período respectivo y por lo tanto no quedan registrados en el extracto bancario al finalizar el mes, sino en el extracto del mes posterior, la entidad mantendrá la partida conciliatoria sin hacer ningún registro adicional.

Alternamente se deberá hacer seguimiento y control de las diferencias surgidas por estos conceptos, hasta tanto se compruebe que efectivamente se realizó el desembolso en el mes siguiente, además de tomar las medidas administrativas necesarias sobre estas transacciones, a efectos de evitar la acumulación indefinida de partidas conciliatorias que finalmente conllevan a la pérdida de confiabilidad en la información contable.

Pregunta c)

No es viable considerar que los cheques girados y no entregados a un tercero equivalgan a las transferencias bancarias tramitadas por el cuentahabiente y no finiquitadas por el banco en el mismo período contable.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20201100071581 DEL 28-12-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Efectivo y equivalentes al efectivo
	<b>SUBTEMAS</b>	Clasificación de cuentas con destinación específica como efectivo de uso restringido.

Doctor  
MILCÍADES VANEGAS ROZO  
Director Financiero  
E.S.E. Subred Integrada de Servicios de Salud Centro Oriente  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010054372, el día 11 de diciembre de 2020, mediante la cual solicita se le indique si la Subred debe reclasificar a la cuenta 1132-EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO o si debe continuar registrando en la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, para el cierre del periodo contable del año 2020, los saldos y movimientos de la ejecución de los contratos de destinación específica, teniendo en cuenta:

“La Subred Integrada de Servicios de Salud Centro Oriente E.S.E. (...) pertenece al grupo de empresas que se rigen según el marco normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, durante esta vigencia la Contaduría General de la Nación (...) nos realizó la siguiente solicitud:

Señores contadores: En la revisión efectuada a los estados financieros a 31 de diciembre de 2019 y sus respectivas notas, se ha identificado que, en la cuenta de 1132 EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO se registran hechos económicos que no corresponden a la siguiente dinámica:

**DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de los fondos en efectivo y equivalentes al efectivo que, por embargos, no están disponibles para su uso inmediato por parte de la empresa. (...)

Atendiendo la anterior solicitud, y después de revisar que los recursos no se encontraban en embargos, la Subred Integrada de Servicios de Salud Centro Oriente E.S.E. procedió a

realizar para el tercer trimestre de la vigencia 2020, la reclasificación del sistema contable con el total del saldo de la cuenta 1132 EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO a las subcuentas contables 111005 CUENTA CORRIENTE y 111006 CUENTA DE AHORROS, luego se realizó el cierre financiero y se prepararon los Estados Financieros al 30 de septiembre de 2020 con la información de los Libros Oficiales, posteriormente se elaboró el informe para ser transmitido por el aplicativo CHIP correspondiente a este corte.

En la evaluación financiera se realizó la revisoría fiscal de la Subred al cierre contable y financiero a 30 de septiembre de 2020, determinó en el informe presentado a la Junta Directiva en el párrafo 7, análisis de la cuenta EFECTIVO Y EQUIVALENTES DEL EFECTIVO "... Depósitos en instituciones financieras: ... Producto de nuestra auditoría determinamos que al 30 de septiembre de 2020, no se presentaron en debida forma y de acuerdo a lo establecido en las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) resolución 414, los recursos de EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO en la cuenta 1132. Dichos recursos fueron erróneamente reclasificados y no se están presentando en esta cuenta (1132), la cual aparece con saldo cero. De estos recursos en Instituciones Financieras, \$73.861.286.233, corresponden a Efectivo de Uso restringido por convenios de destinación específica, y sólo \$33.040.626.739 se pueden utilizar en la operación del negocio.

Con base en lo anterior, la clasificación correcta debe ser: Cuenta 1110 Depósitos en Instituciones Financieras \$33.040.626.739 y Cuenta 1132 Efectivo de Uso Restringido \$73.861.286.233

En mi opinión, los Estados Financieros básicos de la SUBRED INTEGRADA DE SERVICIOS DE SALUD CENTRO ORIENTE E.S.E., presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, la Situación Financiera de la entidad al 30 de septiembre de 2020, así como de sus Resultados, Cambios en el Patrimonio y Flujos de Efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, junto con sus notas explicativas de revelaciones, de conformidad con lo establecido en el Anexo 2 del Decreto Único Reglamentario 2420 de diciembre de 2015 y sus modificatorios, que incorporan el marco técnico normativo de Normas Internacionales De Información Financiera (NIIF), Resolución 414 del 8 de septiembre de 2014 y el instructivo 002 del 8 de septiembre de 2014 y modificatorios, excepto por lo expresado en el párrafo 7 de este informe, referente al error de presentación en los Estados Financieros con destino a la Contaduría General de la Nación en la cuenta 1132 de Efectivo de Uso Restringido"

Dra. Marleny, los recursos por Convenios de Destinación Específica que ha suscrito la Subred con varias entidades de Gobierno, donde se establecen actividades por cumplir de tipo legal y otras condiciones para su adecuada ejecución, donde la mayoría de estos convenios, son firmados con el Fondo Financiero Distrital de Salud de la Secretaría Distrital



de Salud, se registraron para el cierre de septiembre 2020 en la subcuenta 1110 Depósitos en Instituciones Financieras, pero con lo conceptuado por la Revisoría Fiscal de la Subred, deben permanecer estos recursos registrados en la cuenta 1132 Efectivo de Uso Restringido, porque hay restricciones de Uso legal y económico y no se pueden utilizar libremente en la operación del negocio”

Con base en lo anterior, este Despacho se permite atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y modificado por la Resolución N° 168 de 2020, indica:

### “4.1.2. Representación fiel

17. La información financiera es útil si representa fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo.” (Subrayado fuera de texto)

De igual forma, 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° 426 del 2019, en el Capítulo VI. Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, señalan:

### “1.3.5. Estado de flujos de efectivo (...)

43. El efectivo comprende el dinero en caja y en depósitos a la vista.

44. Los equivalentes al efectivo representan inversiones a corto plazo de alta liquidez que son fácilmente convertibles en efectivo, que se mantienen para cumplir con los compromisos de pago a corto plazo más que para propósitos de inversión y que están sujetas a un riesgo poco significativo de cambios en su valor. Por tanto, serán equivalentes al efectivo: a) las inversiones que tengan vencimiento próximo, es decir, tres meses o menos desde la fecha de adquisición; b) las participaciones en el patrimonio de otras entidades que sean sustancialmente equivalentes al efectivo, tal es el caso de las acciones preferentes adquiridas con proximidad a su vencimiento que tienen una fecha determinada de reembolso; c) los sobregiros exigibles por el banco en cualquier momento, que formen

parte integrante de la gestión del efectivo de la empresa; y d) los recursos en efectivo entregados en administración.

45. La empresa definirá la política para identificar el efectivo y los equivalentes al efectivo.” (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 139 de 2015 y sus modificaciones, indica:

“1132-EFFECTIVO DE USO RESTRINGIDO  
DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los fondos en efectivo y equivalentes al efectivo que, por embargos, no están disponibles para su uso inmediato por parte de la empresa. (...)” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, el efectivo o equivalentes al efectivo de uso restringido corresponden a los recursos que presentan limitaciones para su disponibilidad inmediata dado que se encuentran embargados, lo que impide que pueda utilizarse o intercambiarse en la brevedad posible. Por su parte, la destinación específica no es en sí misma un factor de embargo de los recursos, pues aquellos recursos que puedan utilizarse para el propósito que se requiere cumplir, serán efectivo o equivalentes al efectivo no restringido, en tanto que, si se encuentran embargados, se estará frente a unos recursos que deben clasificarse como de uso restringido.

Por lo anterior, los recursos que hacen parte de las cuentas con destinación específica no se consideran efectivo de uso restringido por este solo hecho, toda vez que, aunque tienen una destinación específica, no presentan una condición de embargo, y por lo tanto se clasificarán en la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Pero si en algún momento dichos recursos ostentaran la calidad de embargados, la Entidad deberá clasificarlos como efectivo de uso restringido, para lo cual los registrará en la cuenta 1132-EFFECTIVO DE USO RESTRINGIDO.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20201100067091 DEL 21-12-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Efectivo y equivalentes de efectivo Cuentas por cobrar Cuentas por pagar Patrimonio de las empresas Otros Ingresos Otros Gastos
	<b>SUBTEMAS</b>	Recibimos transferencias que no hemos podido identificar, por lo que solicito nos ilustren sobre el tratamiento contable que se le debe dar a estos tipos de ingresos y cual es la norma que lo rige.

Doctor  
SAMIR OSPINO CANO  
Contador  
E.S.E. Hospital de Ponedera  
Ponedera, Atlántico

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010052852, del día 02 de diciembre de 2020, mediante la cual consulta:

“Asunto: Solicitud concepto técnico

De acuerdo al asunto de la referencia solicito concepto técnico de acuerdo a lo siguiente:

Somos una Empresa Social del Estado del orden territorial E.S.E. Hospital de Ponedera NIT 802.009.195-8 en nuestras actividades como este tipo de empresa facturamos a las EPS y recibimos ingresos por dichas actividades.

Pero en algunos pocos casos recibimos transferencias que no hemos podido identificar, por lo que solicito nos ilustren sobre el tratamiento contable que se le debe dar a estos tipos de ingresos y cuál es la norma que lo rige”.

Mediante llamada telefónica realizada el 11 de diciembre de 2020 al consultante, nos aclaró que la E.S.E presta los servicios de urgencias, consulta externa y otros a los afiliados de las EPS, a los cuales les factura por estos conceptos y, por lo tanto, la E.S.E. Hospital de

Ponedera del Atlántico solicita los extractos al Banco y luego los confronta con las facturas y en algunas transacciones en el extracto no sale el número de la cédula de la persona o el NIT de la empresa que está pagando o sea que son consignaciones sin identificar.

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

## **CONSIDERACIONES**

Los numerales 4.1.1- Relevancia y 4.1.2-Representación fiel características fundamentales correspondientes a las Características cualitativas de la información financiera, contenidos en el Marco Conceptual para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, señalan:

### **4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA**

12. Las características cualitativas de la información financiera son los atributos que esta debe tener para que sea útil a los usuarios; es decir, para que contribuya con la rendición de cuentas, la toma de decisiones y el control. Estas se dividen en características fundamentales y de mejora.

#### **4.1. Características fundamentales**

13. Las características fundamentales son aquellas que la información financiera debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios, estas son Relevancia y Representación fiel.

##### **4.1.1. Relevancia**

14. La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios. La información financiera es capaz de influir en las decisiones de los usuarios si es material y si tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

15. La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la 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 la empresa.

16. La información financiera tiene valor predictivo si puede utilizarse como una variable de entrada en los procesos empleados por los usuarios para pronosticar resultados futuros. La información financiera tiene valor confirmatorio si ratifica o cambia evaluaciones

anteriores. Los valores predictivos y confirmatorios de la información generalmente están interrelacionados; así, la información que tiene valor predictivo habitualmente también tiene valor confirmatorio.

#### 4.1.2. Representación fiel

17. La información financiera es útil si representa fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo.

18. Una descripción completa incluye toda la información necesaria para que un usuario comprenda el hecho que está siendo representado y todas las descripciones y explicaciones pertinentes.

19. Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera; 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.

20. Una descripción libre de error significativo quiere decir que no hay errores u omisiones que sean materiales, de forma individual o colectiva, en la descripción del hecho económico y que el proceso utilizado para producir la información presentada se ha seleccionado y aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa exacto en todos los aspectos.

21. La utilidad de la información financiera depende tanto de la relevancia como de la representación fiel. 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.

Además, los numerales 3.2.2-Herramientas de mejora continua y sostenibilidad de la calidad de la información financiera, 3.2.1.4-Análisis, verificación y conciliación de información y 3.2.15 - Depuración contable permanente y sostenible del anexo de la Resolución 193 de 2016, por la cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública para la evaluación del control interno contable, expresan:

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.

#### 3.2.14 - Análisis, verificación y conciliación de información

Debe realizarse permanentemente el análisis de la información contable registrada en las diferentes subcuentas, a fin de contrastarla y ajustarla, si a ello hubiere lugar, con las fuentes de datos que provienen de aquellas dependencias que generan información relativa a bancos, inversiones, nómina, rentas o cuentas por cobrar, deuda pública, propiedad, planta y equipo, entre otros.

De igual forma, deben adelantarse cruces de información con fuentes externas, acudiendo a herramientas tales como la conciliación trimestral de saldos de operaciones recíprocas con las diferentes entidades con las cuales se efectúan transacciones con o sin situación de fondos, o la circularización con deudores y acreedores.

En todos los casos, deberá dejarse evidencia, en papeles de trabajo, de los análisis y conciliaciones de cuentas que sirvieron de soporte a los ajustes realizados. De igual forma, se deberán implementar los procedimientos que sean necesarios para la elaboración periódica de conciliaciones de forma que el proceso conciliatorio haga posible un seguimiento de las partidas generadoras de diferencias entre los documentos soporte y los libros de contabilidad.

#### 3.2.15 - Depuración contable permanente y sostenible

Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Asimismo, las entidades adelantarán las acciones

pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información. (...).

El numeral 5.3-Corrección de errores contenido en la norma 5. Políticas contables, cambios en las estimaciones 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, señala:

### 5.3. Corrección de errores

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

23. 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.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la empresa reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

25. 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. (...).

28. 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.

Las descripciones y las dinámicas de las cuentas 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, 4808-INGRESOS DIVERSOS y 5890-GASTOS DIVERSOS del Catálogo General de Cuentas para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público anexo a la Resolución N°139 de 2015 y sus modificaciones, señalan:

#### 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS

##### DESCRIPCIÓN

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

##### DINÁMICA

###### SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los depósitos efectuados mediante consignaciones o traslados bancarios por diferentes conceptos.
- 2- El valor de las notas crédito que expidan las entidades financieras por diferentes conceptos.
- 3- El valor de los cheques girados que se anulen por no haber sido retirados de la empresa o que, habiendo sido retirados, no hayan sido cobrados en el tiempo fijado por las normas vigentes.
- 4- El mayor valor resultante de los ajustes por diferencia en cambio de los depósitos en moneda extranjera.
- 5- El valor de las sumas depositadas en dinero sobre las cuales la entidad depositaria expide un recibo que no es negociable ni transferible.
- 6- El valor de las subvenciones recibidas.



## SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los cheques girados, así como de los retiros y traslados que efectúe la empresa por diferentes conceptos.
- 2- El valor de las notas débito que expidan las entidades financieras por conceptos tales como gastos bancarios, cheques devueltos o pagos de obligaciones financieras.
- 3- El menor valor resultante de los ajustes por diferencia en cambio de los depósitos en moneda extranjera.
- 4- El valor del reintegro de los depósitos simples.

## 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS

## DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos recaudados en efectivo, que son de propiedad de otras entidades públicas, entidades privadas o personas naturales.

La subcuenta Recaudos por clasificar se afectará, de manera transitoria, por el valor de los recursos recibidos por la empresa, cuyo destinatario no ha sido identificado y sobre los cuales debe adelantarse la identificación del mismo para garantizar su adecuada clasificación.

## DINÁMICA

## SE DEBITA CON:

- 1- El valor del pago efectuado a la entidad pública, entidad privada o persona natural.

## SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los recursos recaudados en efectivo que son de propiedad de otras entidades públicas, entidades privadas o personas naturales.

## 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.
- 6- El valor que se disminuya producto de la baja en cuentas de activos por el traslado de negocios o del reconocimiento de obligaciones por la combinación de negocios, cuando la combinación se clasifique como una unión de intereses.

## 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.
- 4- El valor que se aumente producto de la baja en cuentas de pasivos por el traslado de negocios o del reconocimiento de activos por la combinación de negocios, cuando la combinación se clasifique como una unión de intereses.

## 4808-INGRESOS DIVERSOS

## DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los ingresos de la empresa provenientes de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas.

## DINÁMICA

## SE DEBITA CON:

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

## SE ACREDITA CON:

- 1- El valor causado por los diferentes conceptos.

## 5890-GASTOS DIVERSOS

## DESCRIPCIÓN

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

#### DINÁMICA

##### SE DEBITA CON:

1- El valor causado por los diferentes conceptos.

##### SE ACREDITA CON:

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

#### CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

En lo concerniente a las transferencias (pagos) o consignaciones que no han podido identificar, la empresa debe tener en cuenta el numeral 3.2.2 - Herramientas de mejora continua y sostenibilidad de la calidad de la información financiera, del Procedimiento para la evaluación del control interno contable anexo a la Resolución 193 de 2016, en especial, lo correspondiente a 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 garantizar de manera permanente, la depuración y mejora de la calidad de la información financiera.

Además, se deben tener en cuenta los numerales 3.2.1.4-Análisis, verificación y conciliación de la información, el cual expresa que se debe realizar permanentemente el análisis de la información contable en las diferentes subcuentas, a fin de contrastarla y ajustarla con fuentes de datos que provienen de aquellas dependencias que generen información relativa a bancos, cuentas por cobrar entre otros y 3.2.1.5 - Depuración contable permanente y sostenible que dice que se deben adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás contenidos de los estados financieros.

Ahora bien, respecto al tratamiento contable de las transferencias (pagos) o consignaciones sin identificar se deben registrar mediante un débito en la respectiva subcuenta, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en la subcuenta 240720-Recaudos por reclasificar, de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS. Si con posterioridad, la consignación corresponde al pago de un derecho previamente reconocido, una vez identificado el concepto y el tercero, la entidad deberá registrar un débito en la subcuenta 240720- Recaudos por reclasificar, de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y un crédito en la subcuenta y cuenta correspondiente del Grupo 13-CUENTAS POR COBRAR.

Si por el contrario, al determinar que la consignación recibida no está asociada con su cometido estatal y que no es posible identificar al tercero titular de los recursos, luego de que para este prescriba el derecho, se debe registrar un débito en la subcuenta 240720-Recaudos por reclasificar, de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y un crédito a la subcuenta 480827-Aprovechamientos, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, y alternamente revelar en notas a los estados contables, la información pertinente.

Si con posterioridad al reconocimiento del ingreso anteriormente señalado se identifica el tercero titular de los recursos, corresponderá identificar el origen de la operación. Por lo tanto, se debitará la subcuenta 480827-Aprovechamientos, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS si el registro señalado en el párrafo anterior se realizó en el mismo año en el cual se identificó la transacción, o la subcuenta 589090-Otros gastos diversos, de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, si la identificación del hecho se lleva a cabo en un periodo posterior al reconocimiento de tal ingreso, con contrapartida en la subcuenta y cuenta del activo o pasivo afectado.

Ahora bien, si en lugar del supuesto del párrafo inmediatamente anterior, la identificación del origen del hecho económico se establece que se incurrió en una omisión o existió una mal interpretación de la información, eventos que dan origen a haber incurrido en un error, se deberá acreditar el activo o el pasivo afectado, y en contraposición se debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225- RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

De conformidad con lo establecido en el numeral 5.3-Corrección de errores de la norma Políticas contables, cambios en las estimaciones y corrección de errores, la E.S.E. Hospital de Ponedera del Atlántico deberá evaluar la materialidad del error, en tanto que, si el hecho económico es material, deberá efectuar la reexpresión de manera retroactiva para 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 y pasivos 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.

\*\*\*

## 2.2 INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS

### CONCEPTO No. 20202000021031 DEL 26-05-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Inversiones e instrumentos derivados
	<b>SUBTEMAS</b>	Registro contable de los rendimientos y las pérdidas de valor de un encargo fiduciario-fondo de inversión colectiva

Doctor  
NELSON MORALES MIRANDA  
Profesional Universitario  
EMPRESA DE ASEO DE BUCARAMANGA S.A. E.S.P.  
Bucaramanga, Santander

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500022112, el día 6 de mayo de 2020, mediante la cual solicita orientación en cuanto al reconocimiento contable de los rendimientos y pérdidas de valor que a futuro puedan presentarse para el caso específico de un encargo fiduciario que la entidad debe constituir de acuerdo con la Resolución CRA 720 de 2015, como consecuencia de la coyuntura actual, considerando este activo como una inversión de administración de liquidez.

Por medio de correo electrónico, el consultante suministra información adicional en donde, además de relacionar documentación que soporta que el encargo fiduciario es un fondo de inversión colectiva, señala:

“Estos dineros se encuentran en el rubro contable de Efectivo y Equivalentes del efectivo de uso restringido y su operación es que mensualmente se realizan pagos a proveedores objeto del proceso de clausura y pos clausura y se maneja igualmente traslado de recursos propios a dicha cuenta, al final del mes se concilia y debe quedar un saldo, la mayoría de las veces hay más dinero en la cuenta fiduciaria por efecto de los rendimientos y estos se trasladan a las cuentas propias de la empresa.

Es decir se maneja como una cuenta de ahorros, el Banco no ejerce control en los pagos a realizar a los proveedores, solo se informa a que personas se va a consignar, la EMAB mantiene el control del mismo.”

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

## CONSIDERACIONES

El artículo 30 de la Resolución CRA 720 de 2015, del Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio, “Por la cual se establece el régimen de regulación tarifaria al que deben someterse las personas prestadoras del servicio público de aseo que atiendan en municipios de más de 5.000 suscriptores en áreas urbanas, la metodología que deben utilizar para el cálculo de las tarifas del servicio público de aseo y se dictan otras disposiciones”, señala:

“ARTÍCULO 30. Provisión de recursos para las etapas de clausura y posclausura. La persona prestadora de la actividad de disposición final deberá constituir un encargo fiduciario, que permita garantizar los recursos necesarios para la clausura y posclausura del mismo, de tal manera que todas las actividades y obras requeridas para dichas etapas se realicen, acorde con lo establecido en el artículo 2.3.2.3.5.18 del Decreto 1077 de 2015, o el que lo modifique, sustituya o adicione, de acuerdo con la fórmula definida para CDF\_PC en el ARTÍCULO 28.”

Por otro lado, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración incorporado por la Resolución 079 de 2019 en el Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, modificada por la Resolución 092 de 2020, señala lo siguiente:

### “PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN

#### 1. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A SOCIEDADES FIDUCIARIAS

De acuerdo con las disposiciones legales vigentes, las empresas pueden entregar recursos en administración a una sociedad fiduciaria para que esta los administre mediante un negocio fiduciario, el cual puede ser encargo fiduciario, fiducia pública o fiducia mercantil. (...)

##### 1.1. Encargos fiduciarios o fiducia pública

El encargo fiduciario se caracteriza porque existe la entrega de recursos por parte de la empresa, sin que se transfiera la propiedad de los mismos. La empresa que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos asociados a dicho negocio, con base en la información que suministre la sociedad fiduciaria. El tratamiento contable de los encargos fiduciarios dependerá de la finalidad con la que se realicen, es decir, fiducia de inversión, fiducia de administración y pagos o fiducia de garantía.

(...)

##### 1.1.1. Fiducia de inversión

La fiducia de inversión puede constituirse con destinación específica o a través de fondos de inversión colectiva.

(...)

#### 1.1.1.2. Fiducia de inversión a través de fondos de inversión colectiva

El fondo de inversión colectiva es un mecanismo de captación de efectivo, integrado por el aporte de un número plural de personas determinables una vez el fondo de inversión colectiva entre en operación. Los recursos son gestionados con el propósito de obtener resultados económicos colectivos y la empresa participa de ellos en la proporción de sus aportes.

Con la entrega de los recursos en efectivo al fondo de inversión colectiva, la empresa debitará la subcuenta Fondos de inversión colectiva de la cuenta 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) o 1224 INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ AL COSTO y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

La actualización de estas inversiones se realizará con realizará conforme a lo establecido en la Norma de inversiones de administración de liquidez y con base en la información suministrada por la sociedad fiduciaria.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, en relación con Inversiones de Administración de Liquidez, indican:

### “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 empresa emisora.

(...)

## 1.2. Clasificación

3. 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. El modelo de negocio se determinará a partir de si los flujos de efectivo procederán de la venta de las inversiones, de la obtención de los flujos de efectivo contractuales o de ambas. El modelo de negocio de la empresa no dependerá de las intenciones de la gerencia para un instrumento individual. Por consiguiente, la clasificación de las inversiones se determinará a partir de un nivel de agregación mayor. Estas inversiones se clasificarán en las siguientes cuatro categorías: valor razonable con cambios en el resultado, costo amortizado, valor razonable con cambios en el otro resultado integral o costo.

(...)

## 1.4. Medición posterior

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

### 1.4.1. Inversiones clasificadas en la categoría de valor razonable con cambios en el resultado

13. Con posterioridad al reconocimiento, las inversiones clasificadas en la categoría de valor razonable con cambios en el resultado se medirán al valor razonable. Las variaciones del valor razonable de estas inversiones afectarán el resultado del periodo. Si el valor razonable es mayor que el valor registrado de la inversión, la diferencia se reconocerá aumentando el valor de la inversión y reconociendo un ingreso en el resultado del periodo. Si el valor razonable es menor que el valor registrado de la inversión, la diferencia se reconocerá disminuyendo el valor de la inversión y reconociendo un gasto en el resultado del periodo.

14. Los intereses y dividendos recibidos reducirán el valor de la inversión y aumentarán el efectivo o equivalentes al efectivo de acuerdo con la contraprestación recibida.

15. Las inversiones de administración de liquidez clasificadas en esta categoría no serán objeto de estimaciones de deterioro.



(...)

#### 1.4.3. Inversiones clasificadas en la categoría de valor razonable con cambios en el otro resultado integral

20. Con posterioridad al reconocimiento, las inversiones en instrumentos de patrimonio clasificadas en la categoría de valor razonable con cambios en el otro resultado integral se medirán al valor razonable. Las variaciones del valor razonable de estas inversiones se reconocerán en el patrimonio. Si el valor razonable es mayor que el valor registrado de la inversión, la diferencia aumentará el valor de la inversión y del patrimonio. Si el valor razonable es menor que el valor registrado de la inversión, la diferencia disminuirá el valor de la inversión y del patrimonio. Las variaciones reconocidas en el patrimonio se presentarán en el otro resultado integral.

(...)

23. Las inversiones de administración de liquidez clasificadas a valor razonable con cambios en el otro resultado integral serán objeto de estimaciones de deterioro, cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del emisor 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, previa actualización de la inversión a valor razonable en la fecha de medición. (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, 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, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 139 de 2019 y sus modificaciones, respecto a las siguientes cuentas, indica:

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

Representa el valor de los recursos financieros colocados en instrumentos de deuda o en instrumentos de patrimonio que tienen valor razonable y que, de acuerdo con el modelo de negocio, se tienen exclusivamente para negociar, es decir, las inversiones cuyos rendimientos esperados provienen del comportamiento del mercado.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1-El valor razonable de la inversión en la fecha de negociación o en la fecha de cumplimiento.

2-El mayor valor generado como consecuencia de la actualización al valor razonable.

3-El valor razonable de la inversión reclasificada desde otra categoría de inversiones de administración de liquidez o desde inversiones en controladas, asociadas o negocios conjuntos. 4-El valor de la recompra de los títulos dados en operaciones repo u operaciones simultáneas.

SE ACREDITA CON:

1-El menor valor generado como consecuencia de la actualización al valor razonable.

2-El valor de los intereses y dividendos recibidos.

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

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

5-El valor de la inversión que se da de baja.

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

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos financieros colocados en: a) instrumentos de patrimonio que tienen valor razonable, que, de acuerdo con el modelo de negocio, no se mantienen con la intención exclusiva de negociar y que no otorgan control, influencia significativa ni control conjunto; y b) instrumentos de deuda que tienen valor razonable y que, de acuerdo con el modelo de negocio, no se mantienen con la intención exclusiva de negociar o de conservar hasta su vencimiento.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1-El valor razonable de la inversión en la fecha de negociación o en la fecha de cumplimiento.

2-El valor de los costos de transacción originados en la adquisición del instrumento.

3-El mayor valor generado como consecuencia de la actualización al valor razonable.

4-El valor de los dividendos decretados.

5-El valor del rendimiento efectivo de la inversión.

6-El valor razonable de la inversión reclasificada desde otra categoría de inversiones de administración de liquidez o desde inversiones en controladas, asociadas o negocios conjuntos. 7-El valor de la recompra de los títulos dados en repo u operaciones simultáneas.

SE ACREDITA CON:

1-El menor valor generado como consecuencia de la actualización al valor razonable.

- 2-El valor de los dividendos y rendimientos recibidos.
- 3-El valor de la inversión reclasificada hacia otra categoría de inversiones de administración de liquidez o hacia inversiones en controladas, asociadas o negocios conjuntos.
- 4-El valor de los títulos reclasificados por operaciones repo u operaciones simultáneas pasivas.
- 5-El valor de la inversión que se da de baja.

### 3271-GANANCIAS O PÉRDIDAS EN INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A VALOR RAZONABLE CON CAMBIOS EN EL OTRO RESULTADO INTEGRAL

#### DESCRIPCIÓN

Representa el valor acumulado de las variaciones, tanto positivas como negativas, del valor razonable de las inversiones (excepto las generadas por concepto de deterioro) que tienen valor razonable y que corresponden a: instrumentos de patrimonio que, de acuerdo con el modelo de negocio, no se mantienen con la intención exclusiva de negociar y que no otorgan control, influencia significativa ni control conjunto; y b) instrumentos de deuda que, de acuerdo con el modelo de negocio, no se mantienen con la intención exclusiva de negociar o de conservar hasta su vencimiento.

#### DINÁMICA

##### SE DEBITA CON:

- 1-El valor de las variaciones negativas del valor razonable.
- 2-El valor acumulado de las ganancias cuando se deje de reconocer la inversión.

##### SE ACREDITA CON:

- 1-El valor de las variaciones positivas del valor razonable.
- 2-El valor acumulado de las pérdidas cuando se deje de reconocer la inversión.

### 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.

**DINÁMICA****SE DEBITA CON:**

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

**SE ACREDITA CON:**

1-El valor causado por los diferentes conceptos.

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

**5802-FINANCIEROS****DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de los gastos en los que incurre la empresa que se originan en operaciones financieras y por la gestión de los activos y pasivos financieros; así como el valor de los gastos originados por el reconocimiento del valor del dinero en el tiempo en los pasivos no financieros.

**DINÁMICA****SE DEBITA CON:**

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

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

**SE ACREDITA CON:**

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

**CONCLUSIONES**

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

En primer lugar, debido a que los Procedimientos Contables, incorporados al Régimen de Contabilidad Pública (RCP), son el conjunto de directrices de carácter vinculante que, con base en el Marco Conceptual y en las Normas, desarrollan los procesos de reconocimiento, medición, revelación y presentación por temas particulares, deben ser observados por la empresa cuando desarrolle alguna de las actividades que están reguladas en el procedimiento. Uno de estos es el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, por lo cual el encargo fiduciario constituido debe ser reclasificado, de manera que se le dé cumplimiento al Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público,

aplicando la norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

Ahora bien, de acuerdo con el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, incorporado por la Resolución 079 de 2019 en el Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, modificada por la Resolución 092 de 2020, el tratamiento contable de los encargos fiduciarios dependerá de la finalidad con la que se realicen, es decir, fiducia de inversión, fiducia de administración y pagos o fiducia de garantía.

Cuando se trata de una fiducia de inversión, específicamente un fondo de inversión colectiva y para este caso en particular, contablemente debe tratarse como una inversión de administración de liquidez a valor razonable con cambios en resultado o a valor razonable con cambios en el patrimonio (Otro Resultado Integral). Para determinar a qué tipo de inversión de administración de liquidez corresponde el encargo, la empresa debe atender al 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.

Dependiendo de la clasificación de la inversión, para el reconocimiento inicial, al realizar la entrega de los recursos en efectivo, la empresa debitará la subcuenta Fondos de inversión colectiva de la cuenta 1221-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A VALOR DE MERCADO (VALOR RAZONABLE) CON CAMBIOS EN EL RESULTADO o 1222-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A VALOR DE MERCADO (VALOR RAZONABLE) CON CAMBIOS EN EL PATRIMONIO (OTRO RESULTADO INTEGRAL), y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Por lo tanto, la entidad deberá evaluar a cuál de las situaciones descritas a continuación, de conformidad con las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, corresponde el caso consultado y aplicará el procedimiento respectivo, atendiendo la categoría en la que se encuentra clasificada la inversión, de la siguiente manera:

a) Inversiones clasificadas en la categoría de valor razonable con cambios en el resultado: Este tipo de inversiones se medirán al valor razonable, y afectarán el resultado del periodo. Además, no serán objeto de estimaciones de deterioro.

Si el valor razonable es mayor que el valor registrado de la inversión, la diferencia se reconocerá aumentando el valor de la inversión y reconociendo un ingreso en el resultado del periodo, mediante un débito en la subcuenta 122116-Fondos de Inversión Colectiva, de la cuenta 1221-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A VALOR DE MERCADO

(VALOR RAZONABLE) CON CAMBIOS EN EL RESULTADO, y un crédito en la subcuenta 480206-Ganancia por valoración de inversiones de administración de liquidez a valor de mercado (valor razonable) con cambios en el resultado, de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

Si el valor razonable es menor que el valor registrado de la inversión, la diferencia se reconocerá disminuyendo el valor de la inversión y reconociendo un gasto en el resultado del periodo, mediante un debido en la subcuenta 580411-Pérdida por valoración de inversiones de administración de liquidez a valor de mercado (valor razonable) con cambios en el resultado, de la cuenta 5804-FINANCIEROS , y un crédito en la subcuenta 122116-Fondos de Inversión Colectiva, de la cuenta 1221-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A VALOR DE MERCADO (VALOR RAZONABLE) CON CAMBIOS EN EL RESULTADO.

b) Inversiones clasificadas en la categoría de valor razonable con cambios en el otro resultado integral: Este tipo de inversiones se medirán al valor razonable y las variaciones se reconocerán en el patrimonio. Serán objeto de estimaciones de deterioro, cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del emisor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias.

Si el valor razonable es mayor que el valor registrado de la inversión, la diferencia aumentará el valor de la inversión y del patrimonio, mediante un débito en la subcuenta 122218-Fondos de Inversión Colectiva, de la cuenta 1222-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A VALOR DE MERCADO (VALOR RAZONABLE) CON CAMBIOS EN EL PATRIMONIO (OTRO RESULTADO INTEGRAL), y un crédito en la subcuenta 327118-Fondos de inversión colectiva, de la cuenta 3271-GANANCIAS O PÉRDIDAS EN INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A VALOR RAZONABLE CON CAMBIOS EN EL OTRO RESULTADO INTEGRAL.

Si el valor razonable es menor que el valor registrado de la inversión, la diferencia disminuirá el valor de la inversión y del patrimonio, mediante un débito en la subcuenta 327118-Fondos de inversión colectiva, de la cuenta 3271-GANANCIAS O PÉRDIDAS EN INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A VALOR RAZONABLE CON CAMBIOS EN EL OTRO RESULTADO INTEGRAL y un crédito en la subcuenta 122218-Fondos de Inversión Colectiva, de la cuenta 1222-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A VALOR DE MERCADO (VALOR RAZONABLE) CON CAMBIOS EN EL PATRIMONIO (OTRO RESULTADO INTEGRAL).

\*\*\*

### **2.3 PRÉSTAMOS POR COBRAR**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**2.4 CUENTAS POR COBRAR****CONCEPTO No. 20202000000491 DEL 15-01-2020**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que No Cotizan en el Mercado de Valores, y que No Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Otros pasivos Transferencias y subvenciones
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de las subvenciones recibidas por la ESE Hospital San José de Guachetá, por parte del Departamento de Cundinamarca.

Doctor  
DEIBY YAMITH SANTANA TORRES  
Contador  
E.S.E. Hospital San José de Guachetá  
Guachetá, Cundinamarca

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20195500042262, del 05 de diciembre de 2019, en la cual solicita concepto sobre si es correcto el uso de la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas, de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, para el registro del saldo del convenio suscrito con el Departamento de Cundinamarca-Secretaria de Salud, o si procede la reclasificación a la subcuenta 240204-Donaciones, de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR.

**CONSIDERACIONES**

El Convenio de desempeño SS-CD N° 498 de 2018, celebrado entre el departamento de Cundinamarca-Secretaría de Salud y la ESE Hospital San José de Guachetá, indica:

“CLÁUSULA PRIMERA-. OBJETO DEL CONVENIO: El presente CONVENIO DE DESEMPEÑO tiene por objeto 'Apalancar financieramente a la Empresa Social del Estado HOSPITAL SAN JOSE DE GUACHETA, con el fin de garantizar recursos para atender gastos de funcionamiento, gastos de operación comercial y pago de pasivos, con lo cual se pretende fortalecer y mejorar la prestación de los servicios de salud a la población cundinamarquesa, en pro de los objetivos y funciones de las ESE'.



## ALCANCE:

Con el fin de dar alcance al objeto del convenio de desempeño, la Empresa Social del Estado deberá realizar las siguientes actividades:

- a) La E.S.E HOSPITAL SAN JOSE DE GUACHETÁ, en cumplimiento del objeto del convenio de desempeño utilizará los recursos otorgados en el pago de los pasivos y gastos; y en el déficit presupuestal (mantenimiento actualización sistemas de información), consignados en la solicitud realizada por la gerencia.
- b) Cumplir con la totalidad de las obligaciones generales, específicas y productos establecidos en el presente Convenio de Desempeño.
- c) Por parte de la entidad territorial-Gobernación de Cundinamarca-SECRETARÍA DE SALUD, garantizar que los aportes se realicen en el menor tiempo, depositado en la cuenta que la ESE HOSPITAL SAN JOSE DE GUACHETÁ, haya creado para tal fin y cuya información se encuentre actualizada en la Secretaria de salud de Cundinamarca-aplicativo SAP. (...)

## CLÁUSULA TERCERA-. (...)

PARÁGRAFO: Los recursos que se aportan en el presente CONVENIO DE DESEMPEÑO, se orientan a apalancar financieramente a la EMPRESA SOCIAL DEL ESTADO HOSPITAL SAN JOSÉ DE GUACHETÁ, por tanto, se destinarán de modo exclusivo al cumplimiento del objetivo contractual, las obligaciones y productos que se acuerdan; ni en todo ni en parte, podrá destinarse a otros fines. (...)

CLÁUSULA CUARTA-VALOR DEL CONVENIO DE DESEMPEÑO: el valor del presente CONVENIO DE DESEMPEÑO, es el equivalente a un aporte de CIENTO CINCUENTA Y CUATRO MILLONES CUATROCIENTOS SESENTA Y CINCO MIL OCHOCIENTOS CUARENTA Y DOS PESOS (\$154.465.842) M/CTE. (...)

## CLAUSULA SEXTA: OBLIGACIONES DE LAS PARTES:

## A) POR PARTE DEL CONTRATISTA (...)

## Obligaciones Específicas:

1. Suscribir acta de inicio.

2. Aportar certificación de apertura de cuenta bancaria para el manejo de los recursos del convenio; la cual deberá ser creada dentro de los cinco (5) días siguientes de la firma del convenio; con destinación específica para el manejo de los recursos asignados.
3. Aportar para efectos del giro de los recursos, certificado de cumplimiento en el pago de aportes al SGSS, y parafiscales cuando a ello haya lugar.
4. Utilizar los recursos conforme al objeto del convenio y a la solicitud de recursos viabilizada por el Secretario de Salud.
5. Adicionar los recursos del presente convenio al presupuesto de la E.S.E., en concordancia con la solicitud viabilizada por la Secretaria de Salud y según lo establecido en la Ordenanza 227 de 2014 y demás normas presupuestales vigentes.
6. Gestionar lo pertinente para realizar oportunamente el pago total y/o parcial de los pasivos y/o gastos, consignados en la solicitud elevada por el Gerente de la E.S.E. y aprobados por la Secretaria de Salud de Cundinamarca.
7. Designar un responsable para el seguimiento a la ejecución oportuna del convenio.
8. Presentar informes mensuales al supervisor del convenio sobre los avances en la ejecución con los soportes correspondientes para el seguimiento al mismo.
9. Reintegrar los recursos no ejecutados y los rendimientos financieros generados, certificados por la entidad bancaria, previo a la suscripción del acta de liquidación.
10. Presentar informe final sobre la ejecución total de los recursos girados en cumplimiento del objeto contractual, dentro de los treinta (30) días siguientes al vencimiento del término de ejecución del convenio a fin de proceder a su liquidación.
11. Asignar al personal requerido cuando el supervisor y personal de apoyo realicen el seguimiento técnico, administrativo, legal y financiero objeto del convenio de desempeño,
12. Las demás que por la naturaleza del presente convenio deba ejecutar la ESE.

#### Productos a entregar:

1. Acta de inicio firmada por las partes.
2. Copia de la apertura de la cuenta bancaria de ahorros donde se giraran los recursos del presente convenio.
3. Certificado de cumplimiento en el pago de aportes al SGSSS y parafiscales si a ello hubiere lugar.
4. Certificado del mejoramiento de los indicadores financieros y/o de gestión, con la ejecución de los recursos del presente convenio donde se registre la línea base y su resultado.
5. Copia del Acuerdo de Junta Directiva donde se aprueba la incorporación de los recursos del presente convenio al presupuesto de la entidad.
6. Copia de la resolución del CONFISCUN o CONFIS municipal, donde se modifica el presupuesto de ingresos y gastos incorporando los recursos del convenio al presupuesto de

la entidad en los términos establecidos en la Ordenanza 227 de 2014 o las normas que apliquen.

7. Informe mensual sobre ejecución del convenio.

8. Aportar los documentos que acrediten el pago de los gastos incorporados al presupuesto y/o pago de pasivos.

9 Los demás documentos que se soliciten como aporte al seguimiento y auditoria de la ejecución y terminación del convenio de desempeño. (...)

CLAUSULA OCTAVA-FORMA DE PAGO: El valor del presente convenio es de CIENTO CINCUENTA Y CUATRO MILLONES CUATROCIENTOS SESENTA Y CINCO MIL OCHOCIENTOS CUARENTA Y DOS PESOS (\$154.465.842) M/CTE, el cual será girado de la siguiente manera:

Un único desembolso correspondiente al 100% del valor del convenio, en la vigencia fiscal de 2018, por la suma de CIENTO CINCUENTA Y CUATRO MILLONES CUATROCIENTOS SESENTA Y CINCO MIL OCHOCIENTOS CUARENTA Y DOS PESOS (\$154.465.842) M/CTE. (...)

CLAUSULA DECIMA SEGUNDA-SANCIONES-REEMBOLSO DEL APORTE. En caso de incumplimiento injustificado del presente CONVENIO DE DESEMPEÑO, la EMPRESA SOCIAL DEL ESTADO HOSPITAL SAN JOSE DE GUACHETA conviene en reembolsar a la Entidad Territorial-SECRETARÍA DE SALUD, el valor total del aporte." (Subrayado fuera del texto)

El Convenio de Desempeño SS-CD N° 687 de 2018, celebrado entre el departamento de Cundinamarca-Secretaría de Salud y la ESE Hospital San José de Guachetá, indica:

"CLÁUSULA PRIMERA-. OBJETO DEL CONVENIO: El presente CONVENIO DE DESEMPEÑO tiene por objeto "Apalancar financieramente a la Empresa Social del Estado HOSPITAL SAN JOSE DE GUACHETÁ, con el fin de garantizar recursos para atender gastos de funcionamiento, gastos de operación comercial y pago de pasivos, con lo cual se pretende fortalecer y mejorar la prestación de los servicios de salud a la población cundinamarquesa, en pro de los objetivos y funciones de las ESE". (...)

CLÁUSULA CUARTA-VALOR DEL CONVENIO DE DESEMPEÑO: el valor del presente CONVENIO DE DESEMPEÑO, es el equivalente a un aporte de TRESCIENTOS CINCUENTA MILLONES DE PESOS (\$350.000,000) M/CTE. (...)

CLAUSULA SEXTA: OBLIGACIONES DE LAS PARTES:

A) POR PARTE DEL CONTRATISTA (...)

- B. Presentar informes mensuales al supervisor del convenio sobre los avances en la ejecución con los soportes correspondientes para el seguimiento al mismo.
9. Reintegrar los recursos no ejecutados y los rendimientos financieros generados, certificados por la entidad bancaria, previo a la suscripción del acta de liquidación.
10. Presentar informe final sobre la ejecución total de los recursos girados en cumplimiento del objeto contractual, dentro de los treinta (30) días siguientes al vencimiento del término de ejecución del convenio a fin de proceder a su liquidación. (...)

#### CLAUSULA SÉPTIMA: PLAZO DEL CONVENIO DE DESEMPEÑO

El plazo de ejecución del presente convenio será hasta el treinta (30) de diciembre de dos mil dieciocho (2018) contado a partir de la firma del acta de inicio del convenio y del cumplimiento de los requisitos de perfeccionamiento y legalización. (...)

CLAUSULA OCTAVA. FORMA DE PAGO: El valor del presente convenio es de TRESCIENTOS CINCUENTA MILLONES DE PESOS (\$350.000.000) M/CTE., el cual será girado de la siguiente manera:

Un único desembolso correspondiente al 100% del valor del convenio, en la vigencia fiscal de 2018, por la suma de TRESCIENTOS CINCUENTA MILLONES DE PESOS (\$350.000.000) M/CTE. (...)

CLAUSULA DECIMA SEGUNDA-SANCIONES-REEMBOLSO DEL APORTE. En caso de incumplimiento injustificado del presente CONVENIO DE DESEMPEÑO, la EMPRESA SOCIAL DEL ESTADO HOSPITAL SAN JOSE DE GUACHETÁ, conviene en reembolsar a la Entidad Territorial-SECRETARÍA DE SALUD, el valor total del aporte.”

El Contrato Interadministrativo No. 909 de 2017, suscrito entre el Departamento de Cundinamarca-Secretaría de Salud y la E.S.E. Hospital San José de Guachetá, señala:

“CLAUSULA PRIMERA-OBJETO: "Coadyuvar financieramente a la Empresa Social del Estado HOSPITAL SAN JOSE DE GUACHETÁ, y/o sus sedes dependientes, para la adecuación y mejoramiento de la infraestructura existente, con el fin de contribuir en el fortalecimiento, mejoramiento y cumplimiento de los componentes del Sistema Obligatorio de Garantía de la Calidad, en el contexto de redes de servicios de salud y Modelo de Gestión en Salud, impactando en la calidad de los servicios a la población cundinamarquesa y en su equilibrio financiero". (...)

CLAUSULA TERCERA-OBLIGACIONES DE LAS PARTES: (...) OBLIGACIONES ESPECÍFICAS DE LA E.S.E.: (...) 14. Presentar informes mensuales al supervisor del convenio sobre los avances en la ejecución con los soportes correspondientes para el seguimiento al mismo. 15.

Reintegrar los recursos no ejecutados en el plazo establecido en el acta de liquidación y los respectivos rendimientos financieros. 16. Presentar informe final sobre la ejecución total de los recursos entregados en cumplimiento del objeto contractual, dentro de los treinta (30) días siguientes al vencimiento del término de ejecución del convenio a fin de proceder a su liquidación. (...)

CLÁUSULA SEXTA. FORMA DE PAGO: LA SECRETARÍA pagará el valor total del convenio se cancelará en un único (1) desembolso correspondiente al 100% del valor del convenio, la vigencia fiscal 2017, por la suma de NOVENTA MILLONES DE PESOS (\$90.000.000) M/CTE. (...) PARAGRAFO PRIMERO: Una vez girados los recursos del convenio por parte del Departamento deben ser incorporados al presupuesto de la respectiva ESE. Es de resaltar que los recursos se giran en su totalidad, ya que el proceso de contratación debes (Sic) estar respaldado presupuestalmente y este debe estar disponible en cada ESE, para que se puedan realizar el pago correspondiente al servicio contratado. (...)

CLÁUSULA SÉPTIMA. PLAZO DE EJECUCIÓN: El plazo de ejecución del convenio será de hasta el 31 DE DICIEMBRE DE 2017, contados a partir de la firma del acta de inicio y del cumplimiento de los requisitos de perfeccionamiento y legalización.”

El Convenio Interadministrativo No. SS-CDCVI 683 de 2018, suscrito entre el Departamento de Cundinamarca-Secretaría de Salud y la E.S.E. Hospital San José de Guachetá, establece:

“PRIMERA-OBJETO: "Coadyuvar financieramente a la Empresa Social del Estado Hospital San José de Guachetá y/o sus sedes dependientes, para la adecuación y mejoramiento de la Sala de Partos de la ESE, con el fin de contribuir en el fortalecimiento, mejoramiento y cumplimiento de los componentes del Sistema Obligatorio de Garantía de la Calidad, en el contexto de redes de servicios de salud y Modelo de Gestión en Salud, impactando en la calidad de los servicios a la población cundinamarquesa y en su equilibrio financiero .." (...)

CLAUSULA TERCERA. OBLIGACIONES DE LAS PARTES: (...) B). OBLIGACIONES ESPECÍFICAS DE LA E.SE: (...) 14. Responder por el manejo y utilización adecuada de los recursos entregados por la Secretaría de Salud de Cundinamarca, absteniéndose de utilizar estos recursos para fines distintos a la ejecución del objeto contractual. 15. Presentar informes mensuales al supervisor del convenio sobre los avances en la ejecución con los soportes correspondientes para el seguimiento al mismo.16. Reintegrar los recursos no ejecutados en el plazo establecido en el acta de liquidación y los respectivos rendimientos financieros. (...)

CLÁUSULA CUARTA-VALOR DEL CONVENIO: El valor total del CONVENIO se establece en la suma TRESCIENTOS CINCUENTA Y TRES MILLONES CUARENTA Y CINCO MIL DOSCIENTOS

PESOS (\$353.045.200) M.CTE Incluido IVA, si a ello hubiere lugar, y demás impuestos y gastos directos e indirectos en que se incurra para la ejecución del presente CONVENIO. (...)

CLÁUSULA SEXTA-FORMA DE DESEMBOLSO DE LOS RECURSOS: El valor del presente convenio es de TRESCIENTOS CINCUENTA Y TRES MILLONES CUARENTA Y CINCO MIL DOSCIENTOS PESOS (\$353.045.200) M.CTE., el cual será girado a la ESE Hospital San José de Guachetá, de la siguiente manera: Un Único (1) desembolso correspondiente al 100% del valor del convenio, en la vigencia fiscal 2018, por la suma de TRESCIENTOS CINCUENTA Y TRES MILLONES CUARENTA Y CINCO MIL DOSCIENTOS MIL PESOS (\$ 353.045,200) M/CTE. (...) PARAGRAFO PRIMERO: Una vez girados los recursos del convenio por parte del Departamento deben ser incorporados al presupuesto de la respectiva ESE. Es de resaltar que los recursos se giran en su totalidad, ya que el proceso de contratación debes (Sic) estar respaldado presupuestalmente y este debe estar disponible en cada ESE, para que se puedan realizar el pago correspondiente al servicio contratado. (...)

CLÁUSULA SEPTIMA-PLAZO DE EJECUCIÓN Y VIGENCIA DEL CONVENIO: El plazo de ejecución del convenio será de hasta el 31 DE DICIEMBRE DE 2019, contados a partir de la firma del acta de inicio y del cumplimiento de los requisitos de perfeccionamiento y legalización.”

Sobre las subvenciones, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexas a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, 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.”

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, anexo a la Resolución No. 139 de 2015 y sus modificaciones, indica:

#### “2402-SUBVENCIONES POR PAGAR

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones adquiridas por la empresa por concepto de los recursos que debe entregar a terceros, distintos de sus empleados, los cuales están orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico. (...)

#### 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.”

## CONCLUSIONES

De acuerdo con el marco normativo aplicable a las empresas, los ingresos por subvenciones corresponden a ingresos procedentes de terceros que estén orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico. Estos ingresos pueden estar o no condicionados y pueden ser reintegrables, dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones. 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.

Asimismo, es pertinente precisar que, 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 empresa 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.

Cuando el contenido de los actos jurídicos sea ambiguo o cada parte analice su rol en el convenio o contrato de una forma diferente, son las partes, las llamadas a definir su esencia económica y, de ser el caso, aclarar los términos del contrato o convenio administrativo o interadministrativo.

### a. Convenios de desempeño SS-CD N° 498 y SS-CD N° 687 de 2018

En atención a los convenios de desempeño SS-CD N° 498 y SS-CD N° 687 de 2018, anexos a su consulta, celebrados entre el Departamento de Cundinamarca-Secretaría de Salud y la ESE Hospital San José de Guachetá, donde la entidad territorial entrega recursos con el objeto de apalancar financieramente a la ESE, sin entregar a cambio una contraprestación, se pactó que ante el incumplimiento injustificado del mismo, la ESE conviene reembolsar el valor total del aporte a la entidad territorial.

Así las cosas, si bien los recursos están siendo entregados sin contraprestación por parte del Departamento, la ESE solo se beneficia plenamente de los recursos recibidos hasta tanto cumpla las condiciones fijadas por el Departamento, puesto que, de no cumplirse lo pactado, dichos recursos deberán reintegrarse en su totalidad a la entidad que los transfirió, quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución.



En este contexto, cuando el Departamento ordene el traslado de los recursos, la ESE reconocerá un débito en la subcuenta 132416-Subvención por recursos transferidos por el gobierno, de la cuenta 1324-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, y un crédito en la subcuenta 299003-Ingreso diferido por transferencias condicionadas, de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS.

Cuando la ESE reciba los dineros en su tesorería, reconocerá el recaudo de los recursos mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 132416-Subvención por recursos transferidos por el gobierno, de la cuenta 1324-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Con la ejecución de los recursos, la ESE reconocerá los activos o gastos, según corresponda, y las respectivas cuentas por pagar; alternamente, reconocerá el ingreso por la transferencia y amortizará el crédito diferido, para lo cual debitará la subcuenta 299003-Ingreso diferido por transferencias condicionadas, de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, y acreditará la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno, de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

b. Contrato Interadministrativo No. 909 de 2017 y SS-CDCVI 683 de 2018

Para el caso de los contratos interadministrativos No. 909 de 2017 y SS-CDCVI 683 de 2018, celebrado entre el departamento de Cundinamarca-Secretaría de Salud y la ESE Hospital San José de Guachetá, adjuntos a la consulta, donde la entidad territorial gira recursos con el objetivo de coadyuvar financieramente a la ESE, para la adecuación y mejoramiento de la infraestructura existente, sin entregar contraprestación alguna, y la ESE se encuentra obligada a integrar los recursos girados a su presupuesto, el tratamiento contable será como sigue:

La ESE, como entidad receptora, ejecutora y/o beneficiaria de la subvención, cuando conozca que la ESE ha reconocido una obligación a su favor, registrará un débito en la 132416-Subvención por recursos transferidos por el gobierno, de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR, y un crédito en la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno, de la cuenta 4430-SUBVENCIONES, según corresponda.

Cuando reciba los dineros entregados por la entidad de gobierno, reconocerá ese evento mediante 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.

c. Descripción y uso de la cuenta contable 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR

Las subvenciones por pagar corresponden a obligaciones adquiridas por la empresa a favor de terceros, con la intención de que este último cumpla un fin, propósito, actividad o proyecto específico. La contrapartida de esta cuenta corresponde a la cuenta 5424-SUBVENCIONES, o subcuenta 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas, de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS, cuando las subvenciones sean condicionadas.

De conformidad con lo anterior, para el caso planteado en su consulta, no es pertinente la reclasificación del saldo de la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas, de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, a la subcuenta 240204-Donaciones, de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000001141 DEL 23-01-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por pagar Patrimonio de las empresas
	<b>SUBTEMAS</b>	Procedimiento contable de excedentes o utilidades generados por empresas de servicios públicos.

2	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar
	<b>SUBTEMAS</b>	Procedimiento contable de excedentes generados por las empresas no societarias.

Doctora  
MIRYAM MARLENY HINCAPIE CASTRILLON  
Subcontadora de Centralización de la información  
Contaduría General de la Nación  
Ciudad

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 2019550004493-2, del 24 de diciembre de 2019, en la que se solicita concepto sobre el procedimiento contable para el registro de las utilidades o excedentes generados por la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá E.S.P. y su registro en la Secretaría Distrital de Hacienda como propietaria de la primera.

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

**CONSIDERACIONES****1. Consideraciones sobre la naturaleza jurídica de la E.S.P Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá**

De acuerdo con el artículo 150 del Decreto 410 de 1971 por el cual se establece el Código de Comercio en Colombia: “Reglas generales sobre distribución de utilidades. La

distribución de las utilidades sociales se hará en proporción a la parte pagada del valor nominal de las acciones, cuotas o partes de interés de cada asociado, si en el contrato no se ha previsto válidamente otra cosa” (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, la Ley 142 de 1994 por la cual se establece el régimen de los servicios públicos domiciliarios, señaló en el artículo 17 de su Capítulo I relacionado con el régimen jurídico de las empresas de servicios públicos, que:

“ARTÍCULO 17. NATURALEZA. Las empresas de servicios públicos son sociedades por acciones cuyo objeto es la prestación de los servicios públicos de que trata esta Ley.

PARÁGRAFO 1o. Las entidades descentralizadas de cualquier orden territorial o nacional, cuyos propietarios no deseen que su capital esté representado en acciones, deberán adoptar la forma de empresa industrial y comercial del estado” (Subrayado fuera del texto).

En ese sentido, el Distrito Capital mediante Acuerdo 6 de 1995 definió la naturaleza jurídica de la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá, E.S.P. y al respecto señaló:

“Artículo 1º.-Naturaleza jurídica. La Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá E.S.P., es una Empresa Industrial y Comercial del Distrito, prestadora de servicios públicos domiciliarios, dotada de personería jurídica, autonomía administrativa y patrimonio independiente” (Subrayado fuera del texto).

Posteriormente, se expide el Decreto 714 de 1996 por el cual se compilan el Acuerdo 24 de 1995 y Acuerdo 20 de 1996 que conforman el Estatuto Orgánico del Presupuesto Distrital, en cuyo artículo 75 se establece:

“ARTÍCULO 75º.-Los Excedentes Financieros de las Empresas Industriales y Comerciales del Orden Distrital No Societarias, son de Propiedad del Distrito. El Consejo Distrital de Política Económica y Fiscal -CONFIS-, determinará la cuantía que hará parte de los Recursos de Capital del Presupuesto Distrital, fijará la fecha de su consignación en la Tesorería Distrital y asignará a partir del cierre de la vigencia fiscal de 1996, por lo menos, el 20% a la Empresa que haya generado dicho excedente.

Las utilidades de las Empresas Industriales y Comerciales Societarias del Distrito y de las Sociedades de Economía Mixta del orden distrital, son de propiedad del Distrito en la cuantía que corresponda a las Entidades Distritales por su participación en el capital de la Empresa.

El CONFIS impartirá las instrucciones a los representantes del Distrito y sus entidades en las Juntas de Socios o Asambleas de Accionistas sobre las utilidades que se capitalizarán o reservarán y las que se repartirán a los accionistas como dividendos.

El Consejo Distrital de Política Económica y Fiscal, CONFIS, al adoptar las determinaciones previstas en este artículo, tendrá en cuenta el concepto del representante legal acerca de las implicaciones de la asignación de los excedentes financieros y de las utilidades, según sea el caso, sobre los programas y proyectos de la Entidad. Este concepto no tiene carácter obligatorio para el CONFIS, organismo que podrá adoptar las decisiones previstas en este ARTÍCULO aún en ausencia del mismo” (Subrayado fuera del texto).

## **2. Consideraciones sobre el Marco Normativo para Empresas no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público**

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 Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público 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..." (Subrayado fuera del texto).

Ahora bien, mediante la Resolución No. 139 de 2015 (y sus modificaciones), la CGN definió el Catálogo General de Cuentas (CGC) que será 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.

En dicho catálogo, se encuentra que la descripción de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR establece que "representa el valor de las obligaciones contraídas por la empresa, en desarrollo de sus actividades diferentes a las enunciadas en las cuentas anteriores" Dentro de dicha cuenta se encuentran las subcuentas 249056-Dividendos y participaciones y 249057-Excedentes financieros.

Adicionalmente, la descripción de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL señala que "Representa el valor de los recursos otorgados para la creación y desarrollo de empresas no societarias, así como el valor de los excedentes financieros distribuidos a la empresa no societaria" (Subrayado fuera del texto).

En lo relacionado con los resultados de ejercicios anteriores, la descripción y dinámica de la cuenta 3225-RESULTADO 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:

(...)

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.

(...)

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.

(...)” (Subrayados fuera del texto)

### 3. Consideraciones sobre el Marco Normativo para Entidades de Gobierno

En el Marco de sus competencias, la CGN expidió la Resolución 533 de 2015 (y sus modificaciones), mediante la cual se incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública (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.

En el Catálogo General de Cuentas aplicable a las entidades de gobierno, incorporado mediante Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, se encuentra que la descripción de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR establece que “Representa el valor de los derechos de cobro de la entidad por concepto de operaciones diferentes a las enunciadas en las cuentas anteriores.” Dentro de dicha cuenta se encuentra la subcuenta 138418-Excedentes financieros.

### CONCLUSIONES

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

El artículo 17 de la Ley 142 de 1994 en la que se establece el régimen de los servicios públicos domiciliarios, señala que las empresas de servicios públicos son sociedades por acciones cuyo objeto es la prestación de los servicios públicos de que trata esta Ley. No obstante, en el párrafo del mismo artículo se estableció que las entidades descentralizadas de cualquier orden territorial o nacional, cuyos propietarios no deseen que su capital esté representado en acciones, deberán adoptar la forma de empresa industrial y comercial del estado.

En ese sentido, el Distrito Capital mediante Acuerdo 6 de 1995 definió la naturaleza jurídica de la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá E.S.P., como una Empresa Industrial

y Comercial del Distrito, prestadora de servicios públicos domiciliarios, dotada de personería jurídica, autonomía administrativa y patrimonio independiente.

Posteriormente, definió la forma en que las empresas retornarán las utilidades o excedentes hacia la Tesorería Distrital, señalando que los excedentes Financieros de las Empresas Industriales y Comerciales del Orden Distrital No Societarias, son de Propiedad del Distrito, diferenciando su tratamiento de las utilidades de las Empresas Industriales y Comerciales Societarias del Distrito y de las Sociedades de Economía Mixta del orden distrital, en cuyo caso las utilidades son de propiedad del Distrito en la cuantía que corresponda a las Entidades Distritales por su participación en el capital de la Empresa.

Ahora bien, de acuerdo con la información contable reportada en el CHIP por la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá E.S.P, el patrimonio presenta saldo en la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL la cual, según su descripción, representa el valor de los recursos otorgados para la creación y desarrollo de empresas no societarias, así como el valor de los excedentes financieros distribuidos a la empresa no societaria.

Así las cosas, los resultados obtenidos por la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá E.S.P corresponderán a excedentes financieros y se registrarán debitando la subcuenta 322501-Utilidades o excedentes acumulados de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y acreditando la subcuenta 249057-Excedentes financieros, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR. Lo anterior con independencia de que el método de distribución de excedentes corresponda al utilizado por las empresas societarias para la distribución de utilidades y que los documentos con los que se formalice la entrega o distribución hagan referencia a dividendos, dado que no por ello se pierde el carácter de excedentes, en concordancia con lo estipulado en el artículo 75 del Decreto Distrital 714 de 1996, cuando de Empresas no societarias se trata.

En ese mismo sentido, la Secretaría Distrital de Hacienda como propietaria de la empresa deberá registrar los excedentes pendientes de cobro debitando la subcuenta 138418-Excedentes financieros, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta 480809-Excedentes financieros de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

\*\*\*



## CONCEPTO No. 20202000002531 DEL 06-02-2020

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Otros activos Cuentas por pagar Provisiones Gastos por deterioro, depreciaciones, amortizaciones y provisiones
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de la obligación por prestación de servicios de salud no PBS. Reconocimiento del derecho a recobrar a la entidad territorial o al fondo descentralizado.

Doctor  
HAROLD OSWALDO ROJAS ENCISO  
Contador  
E.P.S.I. Pijaos Salud  
Ibagué, Tolima

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500000782, del 14 de enero de 2020, en la cual solicita conceptuar sobre lo siguiente:

“1. En la resolución 427 artículo 2.2.4.2. instruye sobre la contabilización de la cuenta por pagar en la cuenta 248005 ADMINISTRACIÓN Y PRESTACION DE SERVICIOS DE SALUD NO PBS, pero esta cuenta no existe en la resolución 139 de 2015 y ninguna de sus versiones ni tampoco la incorpora en el artículo 6 de la presente resolución ni mucho menos en la resolución 433 de 2019 CGN. (...) ¿se puede crear esta cuenta si no está inmersa en las tablas de referencia de esta resolución?

2-El artículo 6 de la resolución 427 de 2019 CGN instruye sobre crear la cuenta 537204 SERVICIOS DE SALUD NO PBS y registrar allí el costo de la factura que radique la IPS Numeral 2.2.4.2 (...) siendo ya un costo facturado por la IPS y ya conocido porque se lleva a una cuenta de gasto de provisión y no se reconoce en la cuenta 5613 ADMINISTRACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD como un costo?

3-La resolución 427 de diciembre de 2019 CGN artículo 8. Elimina las cuentas por cobrar NOPBS 132215 PENDIENTES DE RADICAR Y 132217, 132218 CUENTAS POR COBRAR ENTIDADES TERRITORIALES RADICADAS. (...) teniendo en cuenta que estas cuentas a 31 de diciembre poseen saldos por cobrar y facturas pendientes por radicar a los entes territoriales del rezago de los recobros y que según la instrucción de ADRES se deben radicar hasta junio de 2020.

A qué cuentas se deben reclasificar las partidas de FACTURAS PENDIENTES DE RADICAR Y LAS FACTURAS RADICADAS A LOS ENTES TERRITORIALES?

4-La resolución 427 de diciembre 2019 CGN artículo 6 habla de la creación de la cuenta 199005 DERECHOS DE REEMBOLSO POR SERVICIOS DE SALUD NO PBS RELACIONADOS CON FACTURACIÓN RADICADA.

Pero la resolución no elimina la cuenta 132216 FACTURACIÓN RADICADA NO PBS

(...) cuál de las dos cuentas debo utilizar para la contabilización de las facturas radicadas, ya que no es claro la descripción del proceso.”

## CONSIDERACIONES

La Resolución No. 427 de 2019, por la cual se modifica el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el manejo de los recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud del Marco Normativo para Entidades de Gobierno y del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, en el considerando, establece:

“Que, dada la importancia de las deudas del sector salud, la responsabilidad de la certificación de las mismas por la Administradora de los Recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud (ADRES) o por la entidad territorial y el propósito del gobierno de adelantar acciones efectivas para determinar con certeza la deuda por prestación de servicios de salud y poder definir estrategias de depuración y financiación, se requiere modificar el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el manejo de los recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, para precisar el momento en que la ADRES, las EPS, las EOC, las entidades territoriales y los fondos de salud descentralizados deben reconocer las obligaciones por prestación de servicios de salud y realizar el registro contable de los hechos económicos originados en la atención en salud por beneficios no cubiertos con la UPS, en la atención a la población pobre no asegurada y en la prestación de servicios de salud a las víctimas de accidentes de tránsito ocasionados por vehículos no identificados o sin SOAT y de eventos terroristas, catastróficos o del conflicto.” (Subrayado fuera del texto)

El Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución No. 426 de 2019, 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 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.”

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, instituye:

#### “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). (...)

#### 2732-PROVISIÓN PARA SERVICIOS DE SALUD

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor estimado de las obligaciones originadas en la prestación de servicios de salud con respecto a las cuales se ha establecido que, para cancelarlas, existe la probabilidad de que la entidad tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos y pueda realizarse una estimación fiable del valor de la obligación.

La subcuenta Giro previo (DB) se afectará con el valor que, de acuerdo con las disposiciones legales vigentes, la entidad gire con anterioridad a la auditoría integral. (...)

#### 5372-PROVISIÓN PARA SERVICIOS DE SALUD

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor estimado de las obligaciones originadas en la prestación de servicios de salud, con respecto a las cuales se ha establecido que, para cancelarlas, existe la probabilidad de que la entidad tenga que desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos. (...)

#### 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.” (Subrayado fuera del texto)

#### CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, se da respuesta a su consulta en los siguientes términos:

##### PREGUNTA 1.

Reconocimiento de la obligación por prestación de servicios de salud no PBS.

Para el reconocimiento de la obligación por concepto de prestación de servicios de salud no PBS del Régimen Subsidiario por parte de la EPS-S, una vez surtida la auditoría, cancelará la provisión mediante un débito en la subcuenta 273205-Servicios de salud No PBS, de la cuenta 2732-PROVISIÓN PARA SERVICIOS DE SALUD, y un crédito en la subcuenta 248118-Obligaciones por servicios No PBS, de la cuenta 2481-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD.

Próximamente se efectuará el cambio de la subcuenta 248005 Administración y prestación de servicios de salud No PBS, razón por la cual deberá atenderse al registro en la forma indicada en el párrafo inmediatamente anterior.

## PREGUNTA 2.

Reconocimiento inicial de la factura de venta o documento equivalente ante la EPS, por la prestación de servicios de salud No PBS

Cuando la IPS radica la factura de venta o documento equivalente ante la EPS, en los que se realicen cobros de prestación de servicios de salud No PBS, existe incertidumbre en relación a su cuantía y su pago no es exigible, por lo tanto, la EPS-S reconocerá una provisión por el valor que se estime la empresa tendrá que pagar, afectando la subcuenta 537204-Servicios de salud No PBS, de la cuenta 5372-PROVISIÓN PARA SERVICIOS DE SALUD. El valor de la provisión puede aumentar o disminuir en la medida que se tenga nueva información o con el resultado de la auditoría.

Una vez surtida la auditoría integral, con la obligación de pago, la EPS-S cancela la provisión y reconoce la obligación a cargo de la empresa, tal como se describe en párrafos anteriores de esta sección.

## PREGUNTA 3.

Reclasificación de los saldos a 31 de diciembre de 2019 de las subcuentas 132215-Cuentas por cobrar No PBS pendientes por radicar, 132217-Cuentas por cobrar entidades territoriales pendientes por radicar y 132218-Cuentas por cobrar entidades territoriales radicada.

A 01 de enero de 2020, sobre los saldos de las subcuentas 132215-Cuentas por cobrar No PBS pendientes por radicar, 132217-Cuentas por cobrar entidades territoriales pendientes por radicar y 132218-Cuentas por cobrar entidades territoriales radicadas, la empresa deberá entrar a identificar la parte del proceso en el que se encuentran de acuerdo con el procedimiento descrito en la Resolución 427 de 2019, y así reclasificar a la subcuenta y cuenta que corresponda.

Si corresponde a saldos por derechos relacionados con facturas de venta o documentos equivalentes radicados por la IPS ante la EPS pendientes por recobrar a la entidad territorial o al fondo descentralizado, se reclasificará a la subcuenta 199002-Derechos de reembolso relacionados con la facturación radicada, de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS.

Si corresponde a saldos por derechos relacionados con recobros o cobros radicados por la EPS-S ante la entidad territorial o fondo de salud descentralizado, previos al resultado de la auditoría integral, se reclasificarán a la subcuenta 199005-Derechos de reembolso por

servicios de salud No PBS relacionados con facturación radicada, de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS.

Si corresponde a saldos de derechos con obligación de pago por parte de la entidad territorial o el fondo de salud descentralizado, se reclasificará a la subcuenta 132216-Cuentas por cobrar No PBS radicadas, de la cuenta 1322-ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD.

#### PREGUNTA 4.

Reconocimiento del derecho a recobrar a la entidad territorial o al fondo descentralizado.

Una vez se reconoce el pasivo por provisión por las facturas radicadas por la IPS, la EPS-S registrará el derecho a recobrarle a la entidad territorial o al fondo descentralizado en la subcuenta 199002-Derechos de reembolso relacionados con la facturación radicada, de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS.

Cuando se radique el recobro o cobro presentado por la EPS-S ante la entidad territorial o fondo de salud descentralizado, mediante el cual se realicen cobros o recobros de prestación de servicios de salud No PBS, la EPS-S reclasificará los derechos de reembolso debitando la subcuenta 199005-Derechos de reembolso por servicios de salud No PBS relacionados con facturación radicada, de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS, y acreditando la subcuenta 199002-Derechos de reembolso relacionados con la facturación radicada, de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS.

Con la obligación de pago, una vez surtida la auditoría, la EPS-S debitará la subcuenta 132216-Cuentas por cobrar No PBS radicadas, de la cuenta 1322-ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, y acreditará la subcuenta 199005-Derechos de reembolso por servicios de salud No PBS relacionados con facturación radicada, 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS.

Con el pago por parte de la entidad territorial o el fondo de salud descentralizado se cancelará el derecho, mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 132216-Cuentas por cobrar No PBS radicadas, de la cuenta 1322-ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD. No obstante, si la entidad territorial o el fondo de salud descentralizado efectúa el pago de los servicios de salud No PBS directamente a la IPS, con el giro de los recursos, la EPS-S debitará la subcuenta 248118-Obligaciones por servicios No PBS, de la cuenta 2481-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, y acreditará la subcuenta 132216-Cuentas por cobrar No PBS radicadas, de la cuenta 1322-ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD.

\*\*\*

<b>CONCEPTO No. 20202000004431 DEL 20-02-2020</b>
---

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Cuentas por pagar Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de consignaciones recibidas sin identificación del tercero. Procedimiento contable para los embargos en cuentas bancarias como medida cautelar que sentencia un juez.

Doctora  
**ÁNGELA MARÍA LOAIZA CORTÉS**  
 Directora Normatividad Contable  
 Empresas Públicas de Medellín  
 Medellín, Antioquia

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500000812, el día 14 de enero de 2020, mediante la cual solicita colaboración en las siguientes inquietudes:

#### “CONSIGNACIONES NO IDENTIFICADAS

Hay dos tipos de consignaciones no identificadas que como partidas conciliatorias requieren de gestión administrativa para su identificación y aplicación:

- a. Partidas a las que no se les ha identificado el tercero.
- b. Partidas en las que se logró identificar el tercero, pero no el documento o concepto para el cual se realizó la consignación.

Las preguntas puntuales al respecto son:

1. ¿Las consignaciones sin identificación del tercero que realiza la consignación, cómo se registran y en qué momento?
2. ¿Si se identifica el tercero, pero no hay información suficiente que permita identificar el documento o concepto al que se debe aplicar el recaudo, cómo es su tratamiento?

3. ¿Si no se logra identificar el tercero, cuándo se entiende que prescribe el derecho que este tiene, con el fin de llevar esto como un ingreso diverso?

4. ¿Para el caso en que se haya hecho la reclasificación a un ingreso diverso por la prescripción, y posteriormente se logra identificar el tercero de la consignación y la cuenta de cobro a la cual se debió aplicar el recaudo, cómo se procede en caso en que esto haya pasado en el mismo periodo y cómo se procede en el caso en que se haya reconocido el ingreso diverso en un periodo anterior?

## EMBARGOS

La Contaduría General de la Nación ha definido para otros marcos técnicos normativos el tratamiento de embargos en cuentas bancarias como medida cautelar que sentencia un juez, mediante las Resoluciones 116 y 310 de 2017, y queremos confirmar si no hay inconveniente en aplicarlo en el marco normativo de Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que captan o Administran Ahorro del Público o existe algún tratamiento específico para este marco normativo?”

Con base en lo anterior, este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

El Código Civil, Ley 84 de 1873, en el Capítulo III del Título XLI, establece que:

“ARTICULO 2536. <PRESCRIPCION DE LA ACCION EJECUTIVA Y ORDINARIA>. <Artículo modificado por el artículo 8 de la Ley 791 de 2002. El nuevo texto es el siguiente:> La acción ejecutiva se prescribe por cinco (5) años. Y la ordinaria por diez (10).

La acción ejecutiva se convierte en ordinaria por el lapso de cinco (5) años, y convertida en ordinaria durará solamente otros cinco (5).

Una vez interrumpida o renunciada una prescripción, comenzará a contarse nuevamente el respectivo término.” (Subrayado fuera de texto)

El Anexo Técnico Compilatorio No. 1, de las Normas de Información Financiera, del Decreto 2420 de 2015 y sus modificaciones, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 049 de 2019, señala lo siguiente sobre los elementos de los estados financieros del Marco Conceptual:

“Representación fiel



CCI2 Los informes financieros representan fenómenos económicos en palabras y números. Para ser útil, la información financiera debe no sólo representar los fenómenos relevantes, sino que también debe representar fielmente los fenómenos que pretende representar. Para ser una representación fiel perfecta, una descripción tendría tres características. Sería completa, neutral y libre de error. Naturalmente, la perfección es rara vez alcanzable, si es que lo es alguna vez. El objetivo del Consejo es maximizar esas cualidades en la medida de lo posible. (...)

#### Situación financiera

4.4 Los elementos relacionados directamente con la medida de la situación financiera son los activos, los pasivos y el patrimonio. Estos se definen como sigue:

(a) Un activo es un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos.

(b) Un pasivo es una obligación presente de la entidad, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.

(c) Patrimonio es la parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos. (...)

#### Activos

4.8 Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo consisten en el potencial del mismo para contribuir, directa o indirectamente, a los flujos de efectivo y de otros equivalentes al efectivo de la entidad. El potencial puede ser de tipo productivo, constituyendo parte de las actividades de operación de la entidad. Puede también tomar la forma de convertibilidad en efectivo u otras partidas equivalentes, o bien de capacidad para reducir pagos en el futuro, tal como cuando un proceso alternativo de manufactura reduce los costos de producción. (...)

4.12 Algunos activos, como por ejemplo las cuentas por cobrar y los terrenos, están asociados con derechos legales, incluido el derecho de propiedad. Al determinar la existencia o no de un activo, el derecho de propiedad no es esencial; así, por ejemplo, la propiedad en régimen de arrendamiento financiero es activo si la entidad controla los beneficios económicos que se espera obtener de ésta. Aunque la capacidad de una entidad para controlar estos beneficios sea, normalmente, el resultado de determinados derechos legales, una partida determinada podría incluso cumplir la definición de activo cuando no se tenga control legal sobre ella. Por ejemplo, los procedimientos tecnológicos, producto de actividades de desarrollo llevadas a cabo por la entidad, pueden cumplir la definición de

activo cuando, aunque se guarden en secreto sin patentar, la entidad controle los beneficios económicos que se esperan de ellos. (...)

## Pasivos

4.15 Una característica esencial de todo pasivo es que la entidad tiene contraída una obligación en el momento presente. Un pasivo es un compromiso o responsabilidad de actuar de una determinada manera. Las obligaciones pueden ser exigibles legalmente como consecuencia de la ejecución de un contrato o de un mandato contenido en una norma legal. Este es normalmente el caso, por ejemplo, de las cuentas por pagar por bienes o servicios recibidos. No obstante, las obligaciones también aparecen por la actividad normal de la entidad, por las costumbres y por el deseo de mantener buenas relaciones comerciales o actuar de forma equitativa. Si, por ejemplo, la entidad decide, como medida política, atender a la rectificación de fallos en sus productos incluso cuando éstos aparecen después del periodo normal de garantía, los importes que se espere desembolsar respecto a los bienes ya vendidos son también pasivos para la entidad. (...)

4.17 Usualmente, la cancelación de una obligación presente implica que la entidad entrega unos recursos, que llevan incorporados beneficios económicos, para dar cumplimiento a la reclamación de la otra parte. La cancelación de un pasivo actual puede llevarse a cabo de varias maneras, por ejemplo a través de: (a) pago de efectivo; (b) transferencia de otros activos; (c) prestación de servicios; (d) sustitución de ese pasivo por otra deuda; o (e) conversión del pasivo en patrimonio. Un pasivo puede cancelarse por otros medios, tales como la renuncia o la pérdida de los derechos por parte del acreedor.

4.18 Los pasivos proceden de transacciones u otros sucesos ocurridos en el pasado. Así, por ejemplo, la adquisición de bienes y el uso de servicios dan lugar a las 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. Una entidad puede también reconocer como pasivos las rebajas y descuentos futuros, en función de las compras anuales que le hagan los clientes; en este caso, la venta de bienes en el pasado es la transacción que da lugar al nacimiento del pasivo. (...)

## Ingresos

4.29 La definición de ingresos incluye tanto los ingresos de actividades ordinarias como las ganancias. Los ingresos de actividades ordinarias surgen en el curso de las actividades ordinarias de la entidad, y corresponden a una variada gama de denominaciones, tales como ventas, honorarios, intereses, dividendos, alquileres y regalías. (...)

4.32 Al generarse un ingreso, pueden recibirse o incrementar su valor diferentes tipos de activos; como ejemplos pueden mencionarse el efectivo, las cuentas por cobrar y los bienes

y servicios recibidos a cambio de los bienes o servicios suministrados. Los ingresos pueden también producirse al ser canceladas obligaciones. Por ejemplo, una entidad puede suministrar bienes y servicios a un prestamista, en pago por la obligación de reembolsar el capital vivo de un préstamo.” (Subrayado fuera de texto)

De igual forma, el Anexo Técnico Compilatorio No. 1, de las Normas de Información Financiera, del Decreto 2420 de 2015 y sus modificaciones, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 049 de 2019, señala lo siguiente en las Normas Internacionales de Contabilidad:

“Norma Internacional de Contabilidad 7

Estado de Flujos de Efectivo (...)

Definiciones

6 Los siguientes términos se usan en esta Norma con los significados que a continuación se especifican:

El efectivo comprende tanto el efectivo como los depósitos bancarios a la vista.

Los equivalentes al efectivo son inversiones a corto plazo de gran liquidez, que son fácilmente convertibles en importes determinados de efectivo, estando sujetos a un riesgo poco significativo de cambios en su valor. (...)

Norma Internacional de Contabilidad 32

Instrumentos Financieros: Presentación

8 Esta Norma se aplicará a aquellos contratos de compra o venta de partidas no financieras que se liquiden por el importe neto, en efectivo o en otro instrumento financiero, o mediante el intercambio de instrumentos financieros, como si dichos contratos fuesen instrumentos financieros, con la excepción de los contratos que se celebraron y se mantienen con el objetivo de recibir o entregar una partida no financiera, de acuerdo con las compras, ventas o necesidades de utilización esperadas por la entidad. Sin embargo, esta Norma se aplicará a los contratos que una entidad designe como medidos al valor razonable con cambios en resultados de acuerdo con el párrafo 2.5 de la NIIF 9 Instrumentos Financieros. (...)

Apéndice

Guía de Aplicación de la NIC 32 Instrumentos Financieros: Presentación

GA4 Son ejemplos comunes de activos financieros que representan un derecho contractual a recibir efectivo en el futuro, y de los correspondientes pasivos financieros que representan una obligación contractual de entregar efectivo en el futuro, los siguientes:

(a) cuentas por cobrar y por pagar de origen comercial;

(b) pagarés por cobrar y por pagar;

(c) préstamos por cobrar y por pagar; y

(d) obligaciones o bonos por cobrar y por pagar. En cada caso, el derecho contractual a recibir (o la obligación de pagar) efectivo que una de las partes tiene, se corresponde con la obligación de pago (o el derecho de cobro) de la otra parte. (...)” (Subrayado fuera de texto)

La Resolución 037 de 2017, Por la cual se regula el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, señala:

“ARTICULO 1°. Incorporar, como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Publico, el cual está conformado por: el Marco Conceptual para la Información Financiera, las Normas de Información Financiera, el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Publica. (...)” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, se concluye para cada una de sus preguntas así:

### CONSIGNACIONES NO IDENTIFICADAS

1. Las consignaciones sin identificación del tercero que realiza la consignación, ¿cómo se registran y en qué momento?

Al incluir este hecho económico en el proceso de homologación y reporte de información financiera a la CGN, la entidad debita la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y acreditando la subcuenta 240720-Recaudos por clasificar, de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, en el momento en que suceda.

La anterior homologación no exime a la entidad de llevar a cabo la respectiva gestión administrativa para la consecución de la información para soportar y reconocer

debidamente los movimientos y así garantizar la fiabilidad de los saldos que integran los estados contables.

2. Si se identifica el tercero, pero no hay información suficiente que permita identificar el documento o concepto al que se debe aplicar el recaudo, ¿cómo es su tratamiento?

Al no existir claridad sobre el documento o concepto por el cual el tercero realiza la consignación a la entidad, para la homologación y reporte de información financiera a la CGN de este hecho se procederá de acuerdo a lo indicado para la pregunta anterior.

3. Si no se logra identificar el tercero, ¿cuándo se entiende que prescribe el derecho que este tiene, con el fin de llevar esto como un ingreso diverso?

Al respecto, me permito manifestar que, atendiendo 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 de contabilidad pública, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación como máxima autoridad contable de la administración pública.

Por lo cual, la CGN no es la entidad competente para pronunciarse sobre los términos de prescripción, sino que serán las entidades quienes con el apoyo de sus áreas jurídicas deben evaluar su situación particular, de cara a lo establecido en el ordenamiento jurídico a cada caso.

4. Para el caso en que se haya hecho la reclasificación a un ingreso diverso por la prescripción, y posteriormente se logra identificar el tercero de la consignación y la cuenta de cobro a la cual se debió aplicar el recaudo, ¿cómo se procede en caso en que esto haya pasado en el mismo periodo y cómo se procede en el caso en que se haya reconocido el ingreso diverso en un periodo anterior?

El proceso a realizar ante la situación descrita, procederá:

-Si ha prescrito el derecho del tercero en relación a la consignación, pero la cuenta por cobrar (cuenta de cobro) aún se encuentra registrada dentro de los elementos de los estados financieros, la entidad al momento de identificar el tercero o el documento o concepto por el cual se había efectuado la consignación, deberá proceder a la baja en cuentas, de la cuenta en que se encontraba reconocido el derecho.

-Si por su parte, han prescrito tanto la cuenta por cobrar como el derecho del tercero sobre la consignación, la entidad no deberá efectuar ningún registro contable toda vez que el

hecho económico no se encuentra en los estados financieros, no obstante, la entidad deberá proceder a efectuar las revelaciones pertinentes.

#### EMBARGOS

La entidad podrá tomar como referente, en la medida en que no vaya en contravía con el Marco Normativo que le corresponde aplicar, los procedimientos expedidos por la CGN mediante las Resoluciones 116 y 310 de 2017.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000004471 DEL 20-02-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar
	<b>SUBTEMAS</b>	Plazos de pago normales para la recuperación de las cuentas por cobrar por servicios de salud

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

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500004592, del 31 de enero de 2020, en la cual solicita conceptuar sobre ¿cuáles son los días normales de plazo para la recuperación de las cuentas por cobrar por servicios de salud? O ¿si estos días normales de plazo se deben establecer al interior de cada entidad y de manera individual con cada entidad responsable de pago de acuerdo a su contrato y de acuerdo a la política interna de cartera?

**CONSIDERACIONES**

El Proceso Contable y Sistema Documental Contable, transversal a los marcos normativos, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública por la CGN mediante la Resolución N° 525 de 2016, modificado por la Resolución N° 625 de 2018, establece:

**“2. PROCESO CONTABLE**

El proceso contable es el conjunto ordenado de etapas, que tiene como propósito el registro de los hechos económicos conforme a los criterios de reconocimiento, medición y revelación establecidos en los respectivos marcos normativos, de tal manera que la información financiera que se genere atienda las características cualitativas definidas en los mismos. Un hecho económico es un suceso derivado de las decisiones de gestión de los recursos de la entidad, que da origen, modifica o extingue algún elemento de los estados financieros.

En el proceso contable se capturan datos originados en los hechos económicos de manera cronológica haciendo uso de la partida doble y la base de devengo, convirtiéndolos en informes financieros útiles para los diferentes usuarios.

El desarrollo del proceso contable implica la observancia del marco normativo, contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, que le sea aplicable a la entidad.

La captura y procesamiento de los datos, así como la generación de informes financieros, se pueden llevar a cabo por medios electrónicos o manuales, empleando aplicativos informáticos, intercambio electrónico de datos (EDI), Internet y correo electrónico, para recibir, generar, enviar y comunicar información.”

Por su parte, los numerales 3.2.4 y 3.2.15 del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable anexo a la Resolución 193 de 2016, estipulan:

“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 del texto)

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, sobre políticas contables indica:

#### “5.1. Políticas contables

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

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

3. Las políticas contables serán aplicadas por la empresa de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos específicos, se permitirá que la empresa, considerando lo definido en dicho Marco y a partir de juicios profesionales, seleccione y aplique una política contable para el reconocimiento de un hecho económico. En este caso, la empresa seleccionará y documentará la política atendiendo las características de representación fiel y relevancia de la información financiera.

4. Ante hechos económicos que no se encuentren regulados en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, (Marco Conceptual; Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; Procedimientos Contables; Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública), la empresa solicitará a la Contaduría General de la Nación, el estudio y la regulación del tema, para lo cual allegará la información suficiente y pertinente”.

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, anexo a la Resolución N° 414 de 2014, sobre las cuentas por cobrar, menciona:

“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. (...)

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.”

## CONCLUSIONES

En las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, del anexo a la Resolución N° 414 de 2014, la clasificación de las cuentas por cobrar dependía del criterio temporal que haya establecido cada empresa como plazos normales de crédito que otorgue a sus clientes, estos plazos deben estar explícitamente incluidos en las políticas contables, teniendo en cuenta el sector en el cual opera y las condiciones generales de la Empresa.

De conformidad con lo anterior, la clasificación de las cuentas por cobrar para las entidades del sector salud la realizarán al costo si el plazo que entregan para el pago de la factura se encuentra dentro del tiempo establecido en sus políticas contables como normal, y al costo amortizado si el plazo que otorgan para el pago de la factura excede dicho plazo. Por lo tanto, para realizar la clasificación anterior no se requiere del comportamiento histórico de los pagos de las facturas realizados por los clientes, toda vez que esta se define en concordancia con las condiciones de plazo definidas desde el inicio.

Las clasificaciones de las cuentas por cobrar se mantendrán y las políticas establecidas para cada una de ellas se deberán aplicar de manera uniforme. Cuando exista evidencia objetiva de incumplimiento en los pagos o desmejoras crediticias, no habrá lugar a reclasificaciones desde las cuentas por cobrar al costo hacia las cuentas por cobrar a costo amortizado y se deberá establecer si se debe o no reconocer pérdidas por deterioro de las cuentas por cobrar que presenten dichos indicios.

El 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 cada entidad contable pública, tal como se indica en el procedimiento establecido mediante el anexo a la Resolución N° 193 de 2016.

Ahora bien, es menester indicar que, con la expedición de la Resolución N° 426 de 2019 se modificaron 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, por lo que, las cuentas por cobrar a partir del 01 de enero de 2020 únicamente se clasificarán al costo. Por lo tanto, le compete a la ESE revisar su Manual de Políticas Contables para realizar las actualizaciones conforme al cambio normativo y modificar las políticas y procedimientos operativos en la medida que se requiera para garantizar el cumplimiento de los nuevos lineamientos.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000004841 DEL 25-02-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Otros activos
	<b>SUBTEMAS</b>	Reclasificación del saldo de subcuentas eliminadas por la Resolución 427 de 2019.

Doctor  
SEGUNDO LIBARDO TAPIE  
Contador  
Mallamas E.P.S.I.  
Ipiales, Nariño

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500001392, el día 16 de enero de 2020, mediante la cual solicita se le indique las cuentas a las cuáles se deberá efectuar la reclasificación del saldo que la E.P.S. presenta en las subcuentas 132215, 132216, 132217 y 132218, eliminadas por la Resolución 427 de 2019, y en que vigencia se debe efectuar dicha reclasificación, a 31 de diciembre de 2019 o a partir del año 2020.

Con base en lo anterior, 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, indica:

## “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 complete, neutral y estar libre de error. (...)

Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo

que se deriva de estos. El reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.” (Subrayado fuera de texto)

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:

#### “1322-ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD

##### 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, tales como los 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).

##### DINÁMICA

##### SE DEBITA CON:

1-El valor de los derechos adquiridos por la administración del sistema. (...)

#### 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos de reembolso que surgen a favor de la empresa cuando, de conformidad con las disposiciones legales vigentes, una o varias entidades deben reembolsar una parte o la totalidad de los recursos utilizados para el pago de obligaciones pensionales o de cesantías.

Así mismo, representa el valor de los derechos que tiene la empresa de que un tercero a) le reembolse una parte o la totalidad de los recursos necesarios para liquidar una provisión o b) le sustituya una parte o la totalidad de los activos deteriorados por daño físico. Lo anterior, siempre que la empresa haya reconocido la provisión o el deterioro y que el reembolso o la sustitución sean prácticamente ciertos. En todo caso, el valor del derecho no podrá superar el valor de la provisión o del deterioro, reconocidos.

La subcuenta Giro previo (Cr) se afectará con el valor que, de acuerdo con las disposiciones legales vigentes, la entidad gire con anterioridad a la auditoría integral.

## DINÁMICA

## SE DEBITA CON:

1-El valor de los derechos de reembolso.

2-El valor estimado de los derechos de sustitución de activos deteriorados por daño físico.

3-El mayor valor de los derechos de reembolso o de sustitución de activos deteriorados como consecuencia de su actualización, cuando a ello haya lugar.

## SE ACREDITA CON:

1-El valor del derecho que se traslade a cuentas por cobrar, una vez se haga exigible el derecho de reembolso.

2-El valor del derecho, al momento de la sustitución de activos deteriorados por daño físico.

3-El menor valor de los derechos de reembolso o de sustitución de activos deteriorados como consecuencia de su actualización, cuando a ello haya lugar.

4-El valor girado por la entidad con anterioridad a la auditoría integral.” (Subrayado fuera de texto)

La Resolución No. 427 de 2019, por la cual se modifica el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el manejo de los recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud del Marco Normativo para Entidades de Gobierno y se modifican los catálogos generales de cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno y del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, establece:

“ARTÍCULO 13°. Transitorio. A 31 de diciembre de 2019, la Administradora de los Recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud-ADRES determinará los saldos relacionados con las obligaciones por la prestación de servicios de salud No PBS y con la prestación de servicios de salud a las víctimas de accidentes de tránsito ocasionados por vehículos no identificados o sin SOAT y de eventos terroristas, catastróficos o del conflicto, conforme a lo establecido en el Procedimiento modificado mediante la presente Resolución. Los efectos de la incorporación de las obligaciones o ajuste de los saldos registrados afectarán el gasto, si estos se relacionan con documentos radicados durante el 2019, o la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, si estos se relacionan con documentos radicados antes del 2019.

A 31 de diciembre de 2019, la entidad territorial o el fondo de salud descentralizado determinará los saldos relacionados con las obligaciones por la prestación de servicios de salud No PBS y con la atención a la población pobre no asegurada, para lo cual aplicará lo establecido en el Procedimiento modificado mediante la presente Resolución. Los efectos de la incorporación de las obligaciones o ajuste de los saldos registrados afectarán el gasto, si estos se relacionan con documentos radicados durante el 2019, o la subcuenta que

corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, si estos se relacionan con documentos radicados antes del 2019.

A 31 de diciembre de 2019, la empresa promotora de salud o entidad obligada a compensar determinará los saldos relacionados con las obligaciones y derechos por la prestación de servicios de salud No PBS, para lo cual aplicará lo establecido en el Procedimiento modificado mediante la presente Resolución. Los efectos de la incorporación de las obligaciones o derechos o ajuste de los saldos registrados afectarán el gasto o el ingreso, si estos se relacionan con documentos radicados durante el 2019, o la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES o de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, si estos se relacionan con documentos radicados antes del 2019.

En todos los casos, en los estados financieros a 31 de diciembre de 2019 se revelará el origen de los ajustes realizados.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, para la reclasificación de los saldos de las subcuentas 132215-Cuentas por cobrar No PBS pendientes por radicar, 132217-Cuentas por cobrar entidades territoriales pendientes por radicar y 132218-Cuentas por cobrar entidades territoriales radicada, la empresa deberá entrar a identificar la parte del proceso en el que se encuentran de acuerdo con el procedimiento descrito en la Resolución 427 de 2019, y así reclasificar a la subcuenta y cuenta que corresponda.

Si corresponde a saldos por derechos relacionados con facturas de venta o documentos equivalentes radicados por la IPS ante la EPS pendientes por recobrar a la entidad territorial o al fondo descentralizado, se reclasificará a la subcuenta 199002-Derechos de reembolso relacionados con la facturación radicada, de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS.

Si corresponde a saldos por derechos relacionados con recobros o cobros radicados por la EPS ante la entidad territorial o fondo de salud descentralizado, previos al resultado de la auditoría integral, se reclasificarán a la subcuenta 199005-Derechos de reembolso por servicios de salud No PBS relacionados con facturación radicada, de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS.

Si corresponde a saldos de derechos con obligación de pago por parte de la entidad territorial o el fondo de salud descentralizado, se reclasificará a la subcuenta 132216-Cuentas por cobrar No PBS radicadas, de la cuenta 1322-ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD.

El anterior procedimiento debía ser aplicado por la entidad al 31 de diciembre de 2019, de acuerdo a lo indicado por la Resolución 427 de 2019.

Cabe aclarar que en su consulta menciona la eliminación de la subcuenta 132216-Cuentas por cobrar No PBS radicadas, la cual una vez revisada la Resolución 427 de 2019 se verifica que esta subcuenta no fue eliminada y tampoco tuvo alguna modificación, razón por la cual hace parte del Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el manejo de los recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud.

\*\*\*



## CONCEPTO No. 20202300015281 DEL 13-03-2020

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Provisiones Cuentas por pagar Ingresos por transferencias y subvenciones
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de las sentencias en firme condenatorias, laudos arbitrales definitivos o actas de conciliación extrajudiciales en contra de Transmilenio S.A. y que son solventados con recursos del Distrito.

Doctora  
MARÍA CLEMENCIA PÉREZ URIBE  
Directora Corporativa  
Empresa de Transporte del Tercer Milenio Transmilenio S.A.  
Ciudad

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20195500042572, del día 09 de diciembre de 2019, mediante la cual solicita:

“Con el propósito de tener claridad en el tratamiento contable de los hechos económicos asociados al reconocimiento contable de las contingencias judiciales que se amparan y pagan con recursos del Sistema Integrado de Transporte Público-SITP, de manera atenta solicitamos su concepto a las inquietudes presentadas a continuación, para lo cual se precisa:

**Consideraciones**

En virtud de los requisitos establecidos en la Ley 310 de 1996, la Nación y el Distrito Capital suscribieron el 24 de junio de 1998, el Convenio para la adquisición de predios requeridos para el desarrollo del Sistema Integrado de Transporte Masivo -SITM, para la ciudad de Bogotá D.C, cuyo objeto es: “... definir los montos, forma y oportunidad, en los cuales la Nación y el Distrito Capital entregarán los aportes para la adquisición de predios requeridos para el desarrollo de la PLM, y la financiación de algunos componentes flexibles del SITM (...)”. Este acuerdo ha tenido tres (3) modificaciones relacionadas con el monto de los aportes de la Nación, y en su otrosí N° 1 del 30 de diciembre de 1999, de manera expresa

se consignó “4. El proyecto del SITM incluye el desarrollo del primera línea del metro e infraestructura para el Sistema Transmilenio.”

En el Convenio Nación-Distrito, se estipula la destinación de los recursos aportados por la Nación, indicando que “(...) la Nación no asume por ningún motivo aquellos, sobrecostos que se originan como consecuencia de la acción, la liberalidad, la negligencia o la culpa del Distrito Capital o del concedente, o por su gestión deficiente del proyecto. De cualquier manera la Nación no asumirá ningún riesgo comercial, ni pagos relacionados con garantías de tráfico y/o ingresos. (...)”

De conformidad con la Ley 86 de 1989 y el Acuerdo 6 de 1998 del Concejo de Bogotá, forman parte del Sistema Transmilenio el conjunto de predios, infraestructura vial, corredores troncales especializados, carriles de uso exclusivo del sistema, equipos, señales, paraderos, estaciones, puentes, plazoletas de acceso peatonal especial y demás bienes utilizados para la prestación del Servicio de Transporte Público Urbano de Pasajeros en el Distrito Capital y su área de influencia, bajo la modalidad de transporte terrestre automotor.

Es importante tener en cuenta que el Distrito Capital es el beneficiario de los recursos aportados por la Nación para la financiación de los componentes del Sistema Integrado de Transporte Masivo -SITM, según lo dispone el Concepto Jurídico 3-2013-032328 del 3 de diciembre de 2013 emitido por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en el cual se establece:

“De lo anterior se concluye que el beneficiario final de los recursos que aporta la Nación en los SITM son las Entidades Territoriales constituyéndose estas en titulares de las obras. El Ente Gestor es el organismo encargado de planear, ejecutar, poner en marcha y controlar la operación así como de asegurar un excelente servicio al usuario. Cada entidad territorial, a través del Ente Gestor que ha constituido para llevar adelante su respectivo proyecto, debe establecer los mecanismos de ajuste y control económicos necesarios para mantener en todo momento la viabilidad y sostenibilidad del proyecto. En este sentido la presencia del Ente Gestor tiene su razón de ser en el encargo que ha recibido de la entidad territorial de adelantar todas las actividades necesarias para la implementación del proyecto, dentro de las cuales está la construcción de la infraestructura cuyos costos los atiende con los recursos recibidos por la Nación, sin perjuicio de que la titularidad tanto de los recursos transferidos por la Nación, como de las obras e infraestructura finalmente implementadas con los mismos, sean de la entidad territorial. (...)”

TMSA en virtud de los artículos 3 y 4 del Decreto Distrital 831 de 1999, tiene a su cargo la gestión y titularidad del Sistema TransMilenio, a su vez el artículo 8 del Decreto 309 de 2009

establece que TMSA, será el Ente Gestor del Sistema Integrado de Transporte Público y tendrá como responsabilidad su planeación y control. Como Ente Gestor del Sistema TMSA, se encarga de coordinar los diferentes actores, planear, gestionar y controlar la prestación del servicio público de transporte masivo urbano de pasajeros, y tiene la responsabilidad de la prestación eficiente y permanente del servicio.

Sin embargo, TMSA no cuenta con la competencia para la ejecución de las obras de infraestructura del Sistema, según refiere su objeto autorizado mediante el artículo 2° del Acuerdo 4 de 1999 del Concejo de Bogotá D.C., por tal motivo suscribe convenios interadministrativos con el Instituto de Desarrollo Urbano-IDU, que es la entidad competente en el Distrito Capital para ejecutar las obras relacionadas con los programas de transporte masivo de conformidad con el numeral 5, del artículo 2° del Acuerdo 19 de 1972.

En desarrollo de los Convenios de Cofinanciación para la construcción de la infraestructura del Sistema Transmilenio, TMSA recibe de la Nación y del Distrito Capital, transferencias para la financiación de los componentes propios del Sistema, las cuales son registradas contablemente como Recursos recibidos en administración en la cuenta 2902, bajo el entendido que la operación mediante la cual TMSA recibe estos recursos corresponde a una relación de agencia en la que TMSA actúa en calidad de agente o administrador de los activos del Distrito Capital, conforme lo conceptualizado en Doctrina Contable emitida por la CGN según radicado CGN N° 20162000008641 del 16 de marzo de 2016.

#### Convenio interadministrativo No. 20-2001

TMSA y el Instituto de Desarrollo Urbano -IDU suscribieron el Convenio Interadministrativo No. 20-2001 con el objeto de “Definir las condiciones en que las partes cooperarán para la ejecución de las obras de infraestructura física para el Sistema TransMilenio”. En virtud del Convenio Nación -Distrito suscrito el 24 de junio de 1998, TMSA incorpora en su presupuesto las apropiaciones requeridas para la gestión y construcción de las troncales del sistema TransMilenio como ejecutor del Proyecto No. 7251-Gestión de Infraestructura de Transporte Público, y por su parte, el IDU gestiona la construcción e interventoría de estas (Acuerdo servicios DDT Transmilenio), por tal motivo TMSA no participa, ni es responsable, de la ejecución de las obras de infraestructura, salvo por la obligación del manejo presupuestal y de realizar los pagos a los contratistas.

En desarrollo de lo acordado en el Convenio No. 20 de 2001, el IDU ejecuta los recursos apropiados en el presupuesto de inversión de TMSA al efectuar la contratación de las obras que le permitan a TMSA cumplir con el propósito de dotar a la ciudad de Bogotá D.C. de un Sistema de Transporte Masivo urbano de Pasajeros.

## Contingencias Judiciales en TMSA

A continuación, se expone el tratamiento contable de las contingencias judiciales realizado por TMSA con base en los lineamientos establecidos en la Resolución N° 310 de 2017 emitida por la Contaduría General de la Nación y la Circular Externa N° 016 de 2018 emitida por la Contadora General de Bogotá:

### a) Frente a Contingencias a cargo de TMSA

Las contingencias judiciales calificadas como probables que corresponden a procesos judiciales propios de TMSA, se provisionan con cargo al resultado del periodo afectando la cuenta 5368-Provisión Litigios y Demandas y su contrapartida en la cuenta 2701-Litigios y Demandas; con base en el reporte Marco Convergencia del Sistema de Información de Procesos Judiciales de Bogotá D.C. (SIPROJ).

### b) Frente a Contingencias derivadas del Proyecto Gestión e Infraestructura del Transporte Público-Convenio No. 20-2001 a cargo de la ECP Bogotá D.C.-SITP

TMSA al ser responsable del manejo presupuestal y actuando como pagador del Proyecto No. 7251-Gestión de Infraestructura de Transporte Público, es convocado en tribunales de arbitramentos y otro tipo de demandas judiciales de tipo contractual, (os cuales son evaluados por el área Jurídica de la entidad, y en caso de calificarse como probable, TMSA registra una provisión acreditando la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790 -Provisiones Diversas, con cargo a los recursos del Proyecto Origen-Gestión de Infraestructura del Transporte Público (Recursos Distrito), reconocidos en la cuenta 2902-Recursos recibidos en administración.

Referente al manejo de las contingencias judiciales del Convenio 20-2001 la Directora Distrital de Presupuesto emitió el Memorando No. 15772 de junio 14 de 2015, en el cual se analiza desde el punto de vista presupuestal, la pertinencia de imputar los gastos por contingencias judiciales generadas en desarrollo del Proyecto de Inversión No. 7251 “Gestión de Infraestructura del Transporte Público”, con cargo a los recursos del mismo; dicho memorando fue complementado desde el punto de vista jurídico por la Directora Jurídica de la Secretaría Distrital de Hacienda, resaltándose los siguientes aspectos:

1. Tratándose de los recursos del Distrito, apropiados en el presupuesto de TMSA, aplica el principio de Programación Integral, conforme al cual “Todo programa presupuestal deberá contemplar simultáneamente los gastos de inversión y de funcionamiento que las exigencias técnicas y administrativas demanden como necesarios para su ejecución y operación de conformidad con los procedimientos y normas legales vigentes. El programa

presupuestal incluye las obras complementarias que garanticen su cabal ejecución.” (Literal f), artículo 13 del Decreto 714 de 1996.

2. TMSA afecta los recursos apropiados en su presupuesto de inversión Proyecto No. 7251-Gestión de Infraestructura de Transporte Público, mediante la expedición de certificados de disponibilidad, registros presupuestales y órdenes de pago que amparan la contratación que efectúa el IDU.

3. El desarrollo de proyectos de inversión puede generar contingencias judiciales que se originan en la ejecución de las obras contempladas en el mismo y estas contingencias, deberían ser imputadas con cargo a los recursos aportados por el Distrito Capital, a través de la entidad en cuyo presupuesto aparezcan los recursos, como responsable del proyecto de inversión.

c) Frente a Contingencias derivadas del diferencial tarifario -FET a cargo de la ECP Bogotá D.C.-SITP

Para las controversias contractuales relacionadas con reclamaciones por desequilibrios económicos, en los contratos de concesión con los concesionarios del Sistema Integrado de Transporte Público-SITP, en las cuales TMSA es convocada a Tribunales de Arbitramento, el área Jurídica de la entidad realiza una evaluación, y en caso de determinar, con base en la información disponible, que el laudo arbitral será desfavorable, califica el proceso como una obligación probable, y se procede a registrar una provisión afectando la Subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790 -Provisiones Diversas, con cargo a los recursos administrados del Distrito reconocidos en la cuenta 2902-Recursos recibidos en administración.

Cuando se emite un laudo arbitral desfavorable que guarda relación con el desequilibrio económico de los Agentes del Sistema, al estar relacionado con la operación del mismo, TMSA efectúa el pago con cargo de los recursos del Fondo de Estabilización Tarifaria-FET, que son garantizados por la entidad territorial a TMSA.

Es importante tener en cuenta que TMSA reconoce las provisiones por concepto de contingencias judiciales derivadas del Convenio Interadministrativo N° 20-2001, en la ejecución del Proyecto No. 7251-Gestión de Infraestructura de Transporte Público, y por desequilibrios económicos en los contratos de concesión con los concesionarios del Sistema Integrado de Transporte Público -SITP, que se asumen con cargo al Fondo de Estabilización Tarifaria-FET, pese a que actúa en una relación de agencia, atendiendo las exigencias de su Revisoría Fiscal, la cual manifiesta que la Empresa debe reconocer el pasivo por provisiones por estos conceptos, bajo el entendido que TMSA es responsable del pago de los montos fijados en la sentencia o laudo arbitral cuando sean desfavorables.

Por último, es necesario resaltar que, en las distintas mesas de trabajo realizadas con la Dirección Distrital de Contabilidad, esta manifiesta que el reconocimiento de las obligaciones contingentes corresponde a la ECP Bogotá D.C.-SITPI lo que significa que TMSA, no debería afectar los recursos recibidos en administración, para constituir una provisión, sino solo hasta el momento en que se realice el pago.

## Preguntas

En las condiciones anteriormente expuestas y en virtud de los Marcos Normativos Contables, emitidos por la Contaduría General de la Nación bajo las Resoluciones Nos. 414 de 2014 y 533 de 2015:

1. ¿Debe TMSA como Ente del Gestor del Sistema TransMilenio, actuando en una relación de agencia, reconocer contablemente una provisión por un contingente judicial del cual no es responsable económicamente?

De ser afirmativa la respuesta a la pregunta anterior, ¿cuál sería el reconocimiento contable (indicar las cuentas) que debe realizar TMSA, como Ente Gestor del Sistema Transmilenio, cuando las contingencias judiciales se financien con recursos del proyecto origen “Recursos administrados”?

2. Si la respuesta a la pregunta 1, es negativa, ¿cuál sería el reconocimiento contable que debe efectuar la ECP Bogotá D.C. -SITP, con respecto a las provisiones relacionadas con las contingencias judiciales derivadas del Convenio Interadministrativo No. 20-2001, en la ejecución del Proyecto No. 7251-Gestión de Infraestructura de Transporte Público, y el desequilibrio económico de los concesionarios de operación del SITP (que se asume con cargo al diferencial tarifario -FET)? (...)

Me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, define un pasivo como “...una obligación presente producto de sucesos pasados para cuya cancelación, una vez vencida, la empresa espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.”. Así mismo, el Marco Conceptual establece que las obligaciones pueden ser exigibles legalmente como consecuencia de la ejecución de un contrato o de un mandato contenido en una norma legal, así como pueden ser obligaciones que pueden aparecer por la actividad normal de la

empresa, por costumbre o por la intención de mantener buenas relaciones comerciales o de actuar equitativamente.

En cuanto a la Norma de cuentas por pagar, incorporada en el Capítulo II de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos anexas a la Resolución Nº 414 de 2014 y sus modificaciones, el párrafo 1 del numeral 4.1 establece que se reconocerán cuentas por pagar cuando se traten de "...obligaciones adquiridas por la empresa con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento."

El Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, incorporado mediante la Resolución Nº 116 de 2017, establece el procedimiento para el reconocimiento de obligaciones y revelación de pasivos contingentes por concepto de demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales, mediante el cual señala en el numeral 2.1. Admisión de las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales que "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.", evaluación que se efectúa usando 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.

En los numerales 2.2, 2.3 y 2.4 del Procedimiento en mención, define el tratamiento contable de una obligación remota, la cual no es objeto de reconocimiento ni de revelaciones en los estados financieros, una obligación posible, objeto de revelación como pasivo contingente, y una obligación probable, momento en el cual la empresa debe constituir una provisión por el valor que refleje la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación presente.

Ahora bien, el numeral 2.5 del Procedimiento, establece el tratamiento contable de las sentencia en firme condenatoria, laudo arbitral definitivo o acta de conciliación extrajudicial, donde la empresa debe registrar el crédito judicialmente reconocido, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial como una cuenta por pagar, verificando el valor antes provisionado para así debitar 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. Cualquier diferencia que se genere

se registra como ingreso, en la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, o como un gasto en la subcuenta 589012-Sentencias o en la subcuenta 589013-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, según corresponda, de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS.

## CONCLUSIONES

El reconocimiento contable de las demandas impetradas en contra de Transmilenio 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 Transmilenio es la entidad demandada, según se manifiesta en su consulta, 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 registrar el pasivo contingente en cuentas de orden, la provisión o la cuenta por pagar, según corresponda.

Con la liquidación de la sentencia en firme condenatoria, laudo arbitral definitivo o acta de conciliación extrajudicial, la empresa registrará una cuenta por pagar en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES y verificará el valor provisionado en la subcuenta que corresponda con la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS con respecto a la sentencia, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial, haciendo 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 el pago de la sentencia condenatoria en firme, laudo arbitral definitivo o acta de conciliación extrajudicial serán entregados directamente por el Distrito, cuando se configure el derecho a percibir los recursos para el pago de la obligación se registrará una cuenta por cobrar y un ingreso por concepto de subvención, debitando la subcuenta 132416-Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR y acreditando la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

En caso tal que la obligación por litigios y demandas se cubra directamente con los recursos del patrimonio autónomo del Sistema Integral de Transporte Público, le corresponde a Transmilenio S.A. cancelar la obligación por litigios y demanda, y la cuenta por cobrar por subvención, registrando un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2460-



CRÉDITOS JUDICIALES y un crédito en la subcuenta 132416-Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR.

Entre tanto, si la obligación por litigios y demandas se cubre directamente con los recursos recibidos en administración por parte del Distrito, le corresponde a la empresa cancelar la obligación por litigios y demandas debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES y acreditando la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y a su vez cancelar la cuenta por cobrar por subvención contra los recursos recibidos en administración debitando la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta 132416-Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000017871 DEL 02-04-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Otros gastos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Procedimiento contable para reconocer las devoluciones de facturas por servicios de salud prestados en vigencias anteriores.

Doctora  
MABEL GUTIÉRREZ GUALTERO  
Profesional Universitario-Contadora  
E.S.E. Unidad de Salud de Ibagué  
Ibagué, Tolima

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20195500015852, del día 16 de marzo de 2020, en la cual se solicita:

“(…) procedimiento para el tratamiento de las devoluciones de facturas de venta correspondiente al año anterior, teniendo en cuenta que ya no se utiliza dentro del PUC, la cuenta de ejercicios anteriores.”

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

**CONSIDERACIONES**

La Resolución N° 3047 del 14 de agosto de 2008, 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 toques.
6	Pertinencia	Se consideran glosas por pertinencia todas aquellas que se generan por no existir coherencia entre la historia clínica y las ayudas diagnósticas solicitadas o el tratamiento ordenado, a la luz de las guías de atención, o de la sana crítica de la auditoría médica. De ser pertinentes, por ser ilegibles los diagnósticos realizados, por estar incompletos o por falta de detalles más extensos en la nota médica o paramédica relacionada con la atención prestada.
8	Devoluciones	<u>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.</u> 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	<u>Glosa o devolución injustificada</u>	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 la glosa o devolución ha sido aceptada al 100%.
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 la glosa o devolución ha sido aceptada parcialmente.
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 la glosa o devolución siendo justificada ha podido ser subsanada totalmente.

”. (Subrayados fuera de texto)

De otra parte, el Marco Normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, en la norma de Cuentas por cobrar y Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, se 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 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.

(...)

### 2.5. Baja en cuentas

10. Se dejará de reconocer, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando se pague, cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y los beneficios inherentes a la propiedad de 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.

(...)

## 2.6. Revelaciones (...)

23. Cuando se dé de baja, total o parcialmente, una cuenta por cobrar, se revelará la ganancia o pérdida reconocida en el resultado del periodo y las razones de su baja en cuentas.

(...)

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

(...)

### 5.3. Corrección de errores

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

23. 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.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la empresa reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y

patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

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

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

27. 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.

28. 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)

## CONCLUSIÓN

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

Por lo anterior, las Empresas deberán iniciar un proceso administrativo a fin de recuperar integral o parcialmente el efectivo o sus equivalentes a los que se tiene derecho por la prestación del servicio de salud.

En ese sentido, si el prestador del servicio de salud determina que la causal de devolución no se puede justificar o subsanar, deberá proceder a la baja en cuentas de la cuenta por

cobrar y su contrapartida será el gasto en el resultado del periodo, por lo tanto, el registro corresponderá a 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 que corresponda de la cuenta 1319-PRESTACION DE SERVICIOS DE SALUD, hecho que deberá explicarse ampliamente en las notas a los estados financieros.

Ahora bien, la Empresa deberá determinar si los factores que afectaron la factura obedecen a la existencia de errores en el proceso contable, al configurarse un error aritmético, un error en la aplicación de políticas contables o por la inadvertencia o mala interpretación de los hechos económicos y los fraudes, si es el caso, y considerando que la venta fue realizada y reconocida en una vigencia anterior, el ajuste que se deberá adelantar será mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 3225-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES ya que de manera explícita el marco normativo prohíbe el reconocimiento de este tipo de ajustes contra el resultado del periodo, y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.

La Empresa deberá determinar la incidencia del error identificado ya que, para efectos de presentación, si es catalogado como material, se deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error, 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.

No obstante, si el prestador del servicio de salud determina que la causal de devolución es susceptible de ser subsanada, la Empresa deberá evaluar la recuperabilidad de la cartera para seguir reconociéndola como activo en el Estado de Situación Financiera, y deberá someterse a los criterios de la medición posterior respectivos.

Por otro lado, si el prestador del servicio de salud determina que la cartera puede ser subsanada parcialmente, la porción recuperable seguirá considerándose como un elemento activo en el Estado de Situación Financiera, mientras que la porción no subsanable se deberá dar de baja en cuentas y su contrapartida será el gasto del periodo, para tal efecto, el procedimiento a seguir será el indicado para las devoluciones que no se puedan justificar o subsanar.

\*\*\*



## CONCEPTO No. 20202000020491 DEL 19-05-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Cuentas por pagar Beneficios a los empleados Ingresos-Venta de servicios Gastos de administración y operación Costos de venta de servicios
	<b>SUBTEMAS</b>	Procedimiento contable para el reconocimiento de los recursos girados por el Ministerio de Salud y Protección Social a los hospitales y que corresponde para el pago de aportes patronales.

Doctora  
PATRICIA SALAS VARGAS  
Contadora

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500017922, el día 14 de abril de 2020, mediante la cual solicita el procedimiento contable para el registro de los recursos girados por parte del Ministerio de Salud y Protección Social, directamente a los hospitales, y lo cual corresponde a los aportes patronales.

Con base en lo anterior, este Despacho se permite atender su consulta en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

La Ley 715 de 2001 por la cual se dictan normas orgánicas en materia de recursos y competencias para organizar la prestación de los servicios de educación y salud, en el artículo 53, señala lo siguiente:

“Artículo 53. Transferencias de los recursos. La apropiación de los recursos del Sistema General de Participaciones para salud se hará sobre la base del 100% del aforo que aparezca en la Ley de Presupuesto.

Los giros se deberán efectuar en los diez (10) primeros días del mes siguiente al que corresponde la transferencia, a los fondos que para el efecto deben crear y organizar las entidades territoriales.

Los giros correspondientes a los aportes patronales se harán directamente a la entidad u organismo que administra las pensiones, cesantías, salud y riesgos profesionales del sector salud de las entidades territoriales, en la forma y oportunidad que señale el reglamento".  
(Subrayado fuera del texto)

Así mismo, la Ley 1797 de 2016 por la cual se dictan disposiciones que regulan la operación del Sistema General de Seguridad Social en Salud y se dictan otras disposiciones, en los artículos 1° y 3°, dispone lo siguiente:

“Artículo 1°. Objeto de la ley. La presente ley tiene por objeto fijar medidas de carácter financiero y operativo para avanzar en el proceso de saneamiento de deudas del sector y en el mejoramiento del flujo de recursos y la calidad de la prestación de servicios dentro del Sistema General de Seguridad Social en Salud (SGSSS)

Artículo 3°. (...) A partir de la entrada en vigencia de la presente ley, los recursos correspondientes a los aportes patronales de los trabajadores de las Empresas Sociales del Estado financiados con los recursos del Sistema General de Participaciones, serán manejados por estas Entidades, a través de una cuenta maestra creada para tal fin. La Nación girará directamente a la cuenta maestra de la Empresas Social del Estado los aportes patronales que venían financiando antes de la entrada en vigencia de la presente ley. Por medio de esta cuenta maestra las Empresas Sociales del Estado, deberán realizar los pagos de los aportes patronales a través de la Planilla Integrada de Liquidación de Aportes (PILA). De no utilizarse los recursos para el pago de Aportes Patronales, los excedentes se usarán para el pago de lo No Pos.” (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, la Resolución 004669 de 05 de octubre de 2016, modificada por La Resolución 006346 de 2016, por la cual se reglamenta la operación y registro de las cuentas maestras de las Empresas Sociales del Estado ESE para el manejo de los recursos correspondientes a los aportes patronales, financiados con recursos del Sistema General de Participaciones-SGP, establece:

“Artículo 1. Objeto. La presente resolución tiene por objeto establecer las condiciones de operación y registro de las cuentas maestras por parte de las Empresas Sociales del Estado, así como los instrumentos y procedimientos para el reporte de la información relacionada con el manejo de los recursos del Sistema General de Participaciones destinados para aportes patronales por parte de las entidades financieras en la cual se apertura la cuenta maestra.

Artículo 2. Campo de aplicación. Las disposiciones previstas en el presente acto administrativo serán de obligatorio cumplimiento por parte de las entidades territoriales, las Empresas Sociales del Estado ESE y las entidades financieras.

Artículo 3. Destinación de los recursos de cuentas maestras de las Empresas Sociales del Estado. Los recursos de las cuentas maestras a que refiere la presente resolución, tendrán como fuente exclusiva los recursos del Sistema General de Participaciones-Aportes Patronales y los que destinen las respectivas ESE para cubrir la totalidad de aportes al Sistema de Seguridad Social Integral y Parafiscales y para el pago de aportes a las administradoras de cesantías, incluido el Fondo Nacional del Ahorro FNA. (...)

Artículo 4. Creación y Manejo de las Cuentas Maestras ESE. Las Empresas Sociales del Estado -ESE deberán suscribir convenios con entidades financieras vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia, para la apertura de las cuentas maestras Cuenta Maestra-Aportes Patronales ESE y Cuenta Maestra-Pagadora ESE, las cuales deberán contener las siguientes condiciones de operación:

#### 4.1. Cuenta Maestra -Aportes Patronales ESE

Las Empresas Sociales del Estado-ESE deberán suscribir convenios para el manejo de los recursos del Sistema General de Participaciones de aportes patronales y recursos propios, la cual se regirá por las siguientes condiciones de operación, registro y reporte de información: (...)

#### 4.2. Cuenta Maestra-Pagadora ESE.

Las ESE deberán inscribir una Cuenta Maestra-Pagadora ESE como beneficiaria de la Cuenta Maestra-Aportes Patronales ESE, en la misma entidad financiera donde suscribió el convenio de esta última cuenta. La Cuenta Maestra-Pagadora ESE recibirá exclusivamente los recursos transferidos desde la Cuenta Maestra-Aportes Patronales ESE, para realizar el pago del Sistema de Seguridad Social Integral y Parafiscales a través de la Planilla Integrada de Liquidación de Aportes-PILA y el pago de cesantías, cuando sea a través de un operador de información. (...)" (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, indica:

#### "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. (...)

#### 6.1.4 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° 426 de 2019, señalan:

### “2. CUENTAS POR COBRAR

#### 2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la empresa en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo

financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. (...)

### 3. CUENTAS POR PAGAR

#### 3.1. Reconocimiento

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. (...) (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 el mecanismo de giro previo, autorizado legalmente. (...)

#### 2424-DESCUENTOS DE NOMINA

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones de la empresa originadas por los descuentos que realiza en la nómina de sus trabajadores o pensionados, que son propiedad de otras entidades u organizaciones, y que deben ser reintegrados a estas en los plazos y condiciones convenidos. (...)

#### 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones por beneficios a los empleados cuya obligación de pago venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en el que los empleados hayan prestados sus 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. (...)

## 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 empresa siempre que no deban ser registrados como costos. (...)

## 5103-CONTRIBUCIONES EFECTIVAS

## DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las contribuciones sociales que la empresa paga, en beneficio de sus empleados, a través de las entidades responsables de la administración de los sistemas de seguridad social o de la provisión de otros beneficios. (...)

## 5107-PRESTACIONES SOCIALES

## DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos que se originan en pagos obligatorios sobre la nómina de las empresas, por concepto de prestaciones sociales. (...)

## 73-SERVICIOS DE SALUD

## DESCRIPCIÓN

En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan el costo en que se incurre por la prestación de servicios de salud en las diferentes unidades funcionales, las cuales tienen asociados centros de costos definidos a nivel de cuenta. (...)" (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, se desarrolla el siguiente procedimiento contable para el reconocimiento de los recursos del Sistema General de Participaciones (SGP), girados por el Ministerio de Salud y Protección Social a las cuentas maestras de las Empresas Sociales del Estado (E.S.E.) para el pago de aportes patronales.

Reconocimiento de los aportes patronales.

Para el efecto se registra un débito en 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, las erogaciones relacionadas con las actividades de planificación, organización, dirección, control y apoyo logístico, y en las subcuentas denominadas Sueldos y salarios y Contribuciones Efectivas del grupo 73-SERVICIOS DE SALUD, las erogaciones asociadas con la prestación de servicios de salud.

El registro crédito se efectúa en las subcuentas 251102-Cesantías, 251111-Aportes a riesgos laborales, de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO; y las subcuentas 242401-Aportes a fondos pensionales, 242402-Aportes a seguridad social en salud, de la cuenta 2424-DESCUENTOS DE NOMINA.

Reconocimiento del derecho y del ingreso por la prestación de servicios de salud.

El reconocimiento del ingreso y de la cuenta por cobrar se realizará cuando surge el derecho, debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD.

Recaudo de los recursos que transfiere la Nación.

Por tanto, teniendo en cuenta que los recursos ingresan a las Cuentas Maestras Aportes Patronales ESE, el recaudo de los recursos que transfiere la Nación se efectúa mediante un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.

La ESE podrá habilitar en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS códigos contables a nivel de auxiliares para identificar la Cuenta Maestra-Aportes Patronales ESE y la Cuenta Maestra-Pagadora ESE.

Traslados entre la Cuenta Maestra-Aportes Patronales ESE, a la Cuenta Maestra-Pagadora ESE.

Este hecho se registra mediante débitos y créditos entre los auxiliares de las subcuentas de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, donde se manejan estos recursos.

Pago de los aportes patronales.

Para el efecto, se debitan las cuentas por pagar pertinentes, indicadas anteriormente en el reconocimiento de los aportes patronales, y acredita la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

\*\*\*



## CONCEPTO No. 20202000020971 DEL 22-05-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de los pagos de derechos a favor de la ESE sin relación de facturas. Eliminación de las subcuentas 131929-Cuota de recuperación, 138425-Margen en la contratación de servicios de salud, 480822-Margen en la contratación de servicios de salud y 589014-Margen en la contratación de servicios de salud.

Doctor  
EDWIN ÁLVAREZ SÁNCHEZ  
Contador  
ESE Hospital Regional San Vicente de Paul-Caldas  
Caldas, Antioquia

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500020032, del 28 de abril de 2020, en la cual solicita concepto sobre lo siguiente:

“(…) las EPS y EPSS nos pagan, pero no envían la relación de las facturas que nos están cancelando para que el área de cartera las pueda descargar; el procedimiento contable que nuestra entidad está realizando es un registro a la cuenta 2901-Avances y anticipos recibidos contra la cuenta 1110-Bancos; cartera no está afectando la cuenta por cobrar por que (Sic) no se tiene la relación de facturas.

De otra parte, según la resolución 058 de 2020, eliminaron subcuentas del catálogo general de cuentas del marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, una de ellas fue la subcuenta 131929-Cuota de recuperación pero no indica por cual la crearon o reemplazaron, estamos en el proceso de validación y no está dejando validar.”

De manera adicional, mediante comunicación telefónica con el doctor Nicolás González Pulgarín, actual contador de la empresa, solicita aclaración sobre la eliminación de las subcuentas relacionadas con el Margen en la contratación de servicios de salud.

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

## CONSIDERACIONES

El artículo 2.4.20 del Decreto 780 de 2016, Único Reglamentario del Sector Salud y Protección Social, dispone que las cuotas de recuperación "(...) Son los dineros que debe pagar el usuario directamente a las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud en los siguientes casos:

1. Para la población indígena y la indigente no existirán cuotas de recuperación;
2. La población no afinada al régimen subsidiado identificada en el nivel dos del SISBEN pagará un 10% del valor de los servicios sin exceder el equivalente a dos salarios mínimos mensuales legales vigentes;
3. Para la población identificada en el nivel 3 de SISBEN pagará hasta un máximo del 30% del valor de los servicios sin exceder el equivalente a tres salarios mínimos legales mensuales vigentes por la atención de un mismo evento;
4. Para las personas afiliadas al régimen subsidiado y que reciban atenciones por servicios no incluidas en el POS, pagarán de acuerdo con lo establecido en el numeral 2 del presente artículo;
5. La población con capacidad de pago pagará tarifa plena (...)"

Posteriormente, el artículo 2.5.3.4.4 del Decreto 780 de 2016, establece los mecanismos de pago aplicables a la compra de servicios de salud así:

"(...) Los principales mecanismos de pago aplicables a la compra de servicios de salud son:

1. Pago por capitación. Pago anticipado de una suma fija que se hace por persona que tendrá derecho a ser atendida durante un periodo de tiempo, a partir de un grupo de servicios preestablecido. La unidad de pago está constituida por una tarifa pactada previamente, en función del número de personas que tendrían derecho a ser atendidas;
2. Pago por evento. Mecanismo en el cual el pago se realiza por las actividades, procedimientos, intervenciones, insumos y medicamentos prestados o suministrados a un paciente durante un período determinado y ligado a un evento de atención en salud. La unidad de pago la constituye cada actividad, procedimiento, intervención, insumo o medicamento prestado o suministrado, con unas tarifas pactadas previamente;
3. Pago por caso, conjunto integral de atenciones, paquete o grupo relacionado por diagnóstico. Mecanismo mediante el cual se pagan conjuntos de actividades, procedimientos, intervenciones, insumos y medicamentos, prestados o suministrados a un paciente, ligados a un evento en salud, diagnóstico o grupo relacionado por diagnóstico. La

unidad de pago la constituye cada caso, conjunto, paquete de servicios prestados, o grupo relacionado por diagnóstico, con unas tarifas pactadas previamente"

Sobre los anticipos, la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado en Concepto 00102 de 2017, manifestó:

“34. Como ha sido afirmado ampliamente por la jurisprudencia del Consejo de Estado, los anticipos se configuran como recursos que la entidad contratante entrega al contratista, incluso antes de la ejecución del contrato, con el objetivo de financiar los costos en que éste debe incurrir para iniciar la ejecución del objeto contractual y no como pago de los trabajos o labores realizadas; de ahí que los mismos se distingan de la figura del pago anticipado, donde los recursos entregados al contratista si están llamados a extinguir -aunque de manera anticipada-la obligación de la parte contratante frente al contratista y, por lo tanto, entran inmediatamente a su patrimonio. En este sentido pueden consultarse las sentencias de la Sección Tercera del Consejo de Estado, del 13 de septiembre de 1999 (Exp. 10.607); de 22 de junio de 2001 (Exp. 13.436) y de 29 de enero de 2004, Exp. 10.779.”

La Sección Tercera del Consejo de Estado, en Sentencia del 22 de junio de 2001 M.P. Dr. Ricardo Hoyos Duque, indicó que:

“La diferencia que la doctrina encuentra entre anticipo y pago anticipado, consiste en que el primero corresponde al primer pago de los contratos de ejecución sucesiva que habrá de destinarse al cubrimiento de los costos iniciales, mientras que el segundo es la retribución parcial que el contratista recibe en los contratos de ejecución instantánea. Lo más importante es que los valores que el contratista recibe como anticipo, los va amortizando en la proporción que vaya ejecutando el contrato de ahí que se diga que los recibió en calidad de préstamo; en cambio en el pago anticipado no hay reintegro del mismo porque el contratista es dueño de la suma que le ha sido entregada. (...)

No puede perderse de vista que los dineros que se le entregan al contratista por dicho concepto son oficiales o públicos. El pago de dicha suma lo era y lo sigue siendo un adelanto del precio que aún no se ha causado, que la entidad pública contratante hace al contratista para que a la iniciación de los trabajos disponga de unos fondos que le permitan proveerse de materiales y atender los primeros gastos del contrato, tales como los salarios de los trabajadores que disponga para la obra. No es otra la razón por la cual adicionalmente se exige que sea garantizada, que se presente un plan para su utilización y que se amortice durante la ejecución del contrato en cada acta parcial de cobro”

El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, anexo a la Resolución 193 de 2016, establece lo siguiente:

### “2.1.1. Marco normativo del proceso contable

El desarrollo del proceso contable de una entidad requiere de la identificación del marco normativo que la rige, el cual delimita la regulación que es aplicable a cada una de sus etapas. A partir de dicho marco normativo, la entidad establece las políticas contables que direccionarán el proceso contable para la preparación y presentación de los estados financieros, teniendo en cuenta que, en el caso de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público y de las entidades de gobierno, la mayoría se definen en los marcos normativos respectivos. Las políticas contables se formalizarán mediante documento emitido por el representante legal o la máxima instancia administrativa de la entidad.

### 2.1.2. Políticas de operación

Las políticas de operación facilitan la ejecución del proceso contable y deberán ser definidas por cada entidad para asegurar: el flujo de información hacia el área contable, la incorporación de todos los hechos económicos realizados por la entidad, y la presentación oportuna de los estados financieros a los diferentes usuarios. (...)

### 3.2.14 Análisis, verificación y conciliación de información

Debe realizarse permanentemente el análisis de la información contable registrada en las diferentes subcuentas, a fin de contrastarla y ajustarla, si a ello hubiere lugar, con las fuentes de datos que provienen de aquellas dependencias que generan información relativa a bancos, inversiones, nómina, rentas o cuentas por cobrar, deuda pública, propiedad, planta y equipo, entre otros.

De igual forma, deben adelantarse cruces de información con fuentes externas, acudiendo a herramientas tales como la conciliación trimestral de saldos de operaciones recíprocas.”  
(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 No. 414 de 2014, define los siguientes principios de contabilidad pública, así:

“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 equivalente 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 período.

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.”

La Resolución No. 058 de 2020, por la cual se incorpora al 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 hechos económicos relacionados con la prestación de servicios de salud y se modifican los catálogos generales de cuentas del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público y del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece:

“ARTICULO 7°. Incorporar, en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, el Procedimiento contable para el registro de hechos económicos relacionados con la prestación de servicios de salud, con el siguiente texto:

A continuación, se desarrolla el procedimiento contable que aplicarán las Instituciones Prestadoras de Salud (IPS) para el registro de los hechos económicos relacionados con los ingresos por la prestación de los servicios de salud; los intereses de mora; y el recaudo de cuotas moderadoras, copagos y cuotas de recuperación.

## 1. INGRESOS POR LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD

Teniendo en cuenta que, de conformidad con las disposiciones legales vigentes, existen mecanismos de pago para la prestación de servicios de salud, tales como: pago por evento; pago por caso, conjunto integral de atenciones, paquete o grupo relacionado por diagnóstico; pago global prospectivo; y pago por capitación, a continuación se desarrolla el tratamiento contable de los ingresos considerando tales mecanismos y si la unidad de pago está en función del servicio prestado. (...)

ARTICULO 8o. Transitorio. Para la prestación de servicios con mecanismos de pago global prospectivo o capitación, las IPS ajustarán el valor de los derechos e ingresos conforme a lo establecido en el presente procedimiento. Si durante el año 2020, se han registrado ingresos o gastos por concepto de margen en la contratación de servicios de salud, se justarán los ingresos por prestación de servicios por mayores o menores valores, respectivamente.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

### 1. Reconocimiento de los pagos de derechos a favor de la ESE sin relación de facturas

Tratándose de prestación de servicios de salud con mecanismo de pago por evento, caso, conjunto integral de atenciones, paquete o grupo relacionado por diagnóstico, y de conformidad a lo dispuesto en la Resolución N° 058 del 27 de febrero de 2020, con el pago de la facturación sin identificar, la ESE debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 131980-Giro para abono de facturación sin identificar (Cr), antes denominada Giro previo para abono a la cartera del sector salud (Cr), de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.

La ESE deberá implementar procedimientos que garanticen un adecuado flujo de información a fin de que los activos, pasivos, ingresos y gastos queden debida y oportunamente reconocidos y así se genere una correcta conciliación y eliminación de los saldos de operaciones recíprocas.

### 2. Uso de la cuenta 2901-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS

La cuenta 2901-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS representa los recursos recibidos a título de anticipo o avances, previo a la prestación de servicio o suministro de bienes, para iniciar la ejecución del objeto contractual y no como pago de los trabajos o labores realizadas.

Para el caso en consulta, no es correcto reconocer los recursos recibidos para el pago de servicios prestados sin relación de facturas como un pasivo en avances y anticipos recibidos.

### 3. Eliminación de la subcuenta 131929-Cuota de recuperación

La CGN emitió la Resolución No. 058 de 2020, con la cual incorpora al 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 hechos económicos relacionados con la prestación de servicios de salud y modifica los catálogos generales de cuentas del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público y del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

El procedimiento establece los registros contables que las empresas deberán efectuar por los hechos económicos relacionados con los ingresos por la prestación de los servicios de

salud, los intereses de mora y el recaudo de cuotas moderadoras, copagos y cuotas de recuperación.

En el entendido que, la cuota de recuperación recaudada por la IPS es un derecho a favor de las EPS, según lo establece el Decreto 780 de 2016, a la ESE no le corresponde reconocer un derecho por este concepto. Por lo tanto, cuando la ESE recaude cuotas de recuperación o cuotas moderadoras y copagos, debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1105-CAJA o de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 240790-Otros recursos a favor de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

Con el traslado de estos recursos a la EPS, la ESE debitará la subcuenta 240790-Otros recursos a favor de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Si en el contrato de prestación de servicios de salud se pacta que la cuota moderadora, el copago o la cuota de recuperación se abone a los derechos registrados por la empresa, esta debitará, por el valor del abono, la subcuenta 240790-Otros recursos a favor de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.

Así las cosas, la subcuenta 131929-Cuota de recuperación de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD pierde aplicabilidad, y el saldo deberá ser ajustado contra la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, si el ingreso por cuotas de recuperación fue reconocido en el periodo contable anterior, o debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD, si el registro fue efectuado en el periodo contable actual.

4. Eliminación de las subcuentas 138425-Margen en la contratación de servicios de salud, 480822-Margen en la contratación de servicios de salud y 589014-Margen en la contratación de servicios de salud

El procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con la prestación de servicios de salud establece los registros contables que las empresas deberán adoptar para el reconocimiento de la prestación de servicios de salud de conformidad a los siguientes mecanismos de pago: a) por evento, caso, conjunto integral de atenciones, paquete o grupo relacionado por diagnóstico; b) global prospectivo; y, c) por capitación.

Le corresponde a las empresas ajustar el valor de los derechos e ingresos para la prestación de servicios con mecanismo de pago global prospectivo o capitación, según lo establecido en el nuevo procedimiento.

Cuando exista diferencia entre el valor de la facturación y el valor del contrato, la empresa deberá identificar el mecanismo de pago pactado y seguir los lineamientos establecidos en el procedimiento. Si durante el año 2020, se han registrado ingresos o gastos por concepto de margen en la contratación de servicios de salud, se ajustarán los ingresos por prestación de servicios por mayores o menores valores, respectivamente.

El saldo de la subcuenta 138425-Margen en la contratación de servicios de salud de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR deberá ajustarse contra la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, si el ingreso fue reconocido en el periodo contable anterior, o debitando la subcuenta 480822-Margen en la contratación de servicios de salud, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, si el registro fue efectuado en el periodo contable actual.

\*\*\*



<b>CONCEPTO No. 20202000022041 DEL 09-06-2020</b>
---

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar
	<b>SUBTEMAS</b>	Baja en cuentas de cuentas por cobrar que representan servicios de salud cuyo cobro no puede realizarse por haberse liquidado la entidad deudora o por haberse cumplido el término de la prescripción

Doctores

EDWIN REINALDO MUÑOZ ZARAZA

Gerente

VIVIANA ANDREA AYALA BELTRÁN

Lider Proceso Cartera

E.S.E. Hospital San Juan de Dios de Floridablanca

Floridablanca, Santander

#### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500024402, el día 21 de mayo de 2019, en la cual consultan cuál es el procedimiento contable que debe llevarse a cabo para dar de baja cuentas por cobrar por concepto de servicios de salud que no fueron pagados por entidades que ya se encuentran liquidadas y servicios de salud que ya prescribieron, prestados a usuarios de aseguradoras (SOAT).

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, 2estipula:

## 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 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.

(...)

### 2.4. Medición posterior

4. Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción menos cualquier disminución por deterioro de valor.

5. El deterioro se reconocerá de forma separada como un menor valor de las cuentas por cobrar, afectando el gasto del periodo. Para el cálculo del deterioro la empresa podrá realizar la estimación de las pérdidas crediticias de manera individual o de manera colectiva.

6. Cuando la estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se realice de manera individual, por lo menos al final del periodo contable, se verificará si existen indicios de deterioro originados por el incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o el desmejoramiento de sus condiciones crediticias. 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 cálculo del valor presente se utilizará como factor de descuento la tasa de interés de los TES con plazos similares a los estimados para la recuperación de los recursos.

7. Cuando la estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se realice de manera colectiva, por lo menos al final del periodo contable, la empresa estimará el deterioro de

las cuentas por cobrar a través de una matriz de deterioro u otra metodología que permita estimar el riesgo crediticio en la fecha de medición. La estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se puede realizar de manera colectiva, cuando estas compartan características similares que pueden influir en su riesgo crediticio, tales como, sector industrial, condiciones contractuales, ubicación geográfica, calificación del deudor o plazos de vencimiento.

(...)

## 2.5. Baja en cuentas

10. Se dejará de reconocer, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando se pague, cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y los beneficios inherentes a la propiedad de 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.

11. Si la empresa transfiere una cuenta por cobrar, esto es, cuando se transfieren los derechos contractuales a recibir los flujos de efectivo de la cuenta por cobrar o se retienen tales derechos, pero se asume la obligación contractual de pagarlos a un tercero, la empresa evaluará en qué medida retiene los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar transferida para proceder con su baja en cuentas.” (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 empresa 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, y se dejan 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 virtud de lo consagrado en el artículo 98 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, las entidades públicas tienen el deber de recaudar las obligaciones creadas a 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 están en la obligación de 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, entre otras circunstancias, cuando se declara la prescripción de los derechos o cuando no pueda ejercerse la acción de cobro por haberse liquidado la entidad deudora, dado que al no ser posible hacer efectivos dichos derechos 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.

Lo anterior teniendo en cuenta que si existió evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias, las cuentas por cobrar debieron ser objeto de estimaciones de deterioro, conforme a lo establecido en la Norma de cuentas por cobrar.

Por lo tanto, la baja en cuentas de dichos valores se realizará con un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda del Grupo 13 CUENTAS POR COBRAR, un débito en la subcuenta 138690-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR) y de existir diferencia, un débito en la subcuenta 580423-Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar de la cuenta 5804-FINANCIEROS.

Ahora bien, es preciso señalar que realizar la baja en cuentas de las cuentas por cobrar, no es óbice para que la entidad, si lo considera pertinente, adelante las acciones jurídicas y administrativas correspondientes a efecto de determinar las posibles responsabilidades, derivadas del no cobro de dichos valores, en que hayan incurrido sus funcionarios.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000022201 DEL 10-06-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de derechos por la prestación de servicios de salud originados en accidentes de tránsito ocasionados por vehículos asegurados por el Seguro Obligatorio de Accidentes de Tránsito -SOAT y no asegurados o no identificados, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 106 del Decreto 2106 de 2019.

Señor

ÁLVARO AUGUSTO CANO HERNÁNDEZ

Representante legal

Sistemas y Asesorías de Colombia SYAC S.A.

Bogotá D.C.

#### ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500023592, del 18 de mayo de 2020, en la cual solicita concepto sobre lo siguiente:

“Según el Artículo 106 del decreto 2106 del 2019 que modifica el Artículo 114 del Decreto Ley 019 de 2012 establece “Artículo 114. Servicios de salud, transporte al centro asistencial e indemnizaciones por concepto de accidentes de tránsito ocasionados por vehículos no asegurados por el Seguro Obligatorio de Accidentes de Tránsito -SOAT o no identificados. Las EPS asumirán el riesgo derivado de la prestación de los servicios en salud y el transporte al centro asistencial que se presten a víctimas de accidentes de tránsito ocasionados por vehículos no asegurados por el SOAT o no identificados, que se encuentren afiliadas al sistema general de seguridad social en salud.”

Sin embargo, no clarifica el manejo a nivel contable que se deba realizar a estos cobros, teniendo en cuenta que con las diferentes ERP's se tienen contratos con tarifarios diferentes y se manejan en cuentas contables diferentes a las de accidente de tránsito.

Por lo anterior, es necesario se nos especifique el manejo contable que se debiera dar cuando en la institución se tiene manejo de accidente de tránsito y POS convencional con la misma ERP.”

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

## CONSIDERACIONES

El Decreto 2106 de 2019, por el cual se dictan normas para simplificar, suprimir y reformar trámites, procesos y procedimientos innecesarios existentes en la administración pública, establece:

“Artículo 106. Servicios de salud, transporte al centro asistencial e indemnizaciones por concepto de accidentes de tránsito ocasionados por vehículos no asegurados por el Seguro Obligatorio de Accidentes de Tránsito -SOAT o no identificados. El artículo 114 del Decreto Ley 019 de 2012 quedará así:

“Artículo 114. Servicios de salud, transporte al centro asistencial e indemnizaciones por concepto de accidentes de tránsito ocasionados por vehículos no asegurados por el Seguro Obligatorio de Accidentes de Tránsito -SOAT o no identificados. Las EPS asumirán el riesgo derivado de la prestación de los servicios en salud y el transporte al centro asistencial que se presten a víctimas de accidentes de tránsito ocasionados por vehículos no asegurados por el SOAT o no identificados, que se encuentren afiliadas al sistema general de seguridad social en salud.

La prestación de dichos servicios se realizará en la red definida por la EPS a las tarifas convenidas, sin perjuicio de que la atención inicial de urgencias sea prestada en forma obligatoria por todos los prestadores de servicios de salud, en el marco de lo previsto en el artículo 14 de la Ley 1751 de 2015. La facturación de los servicios se realizará sin sujeción al régimen tarifario, coberturas y cuantías del SOAT.

Dentro de los cuatro (4) meses siguientes a la entrada en vigencia del presente decreto ley, el Ministerio de Salud y Protección Social, con el apoyo de la ADRES, establecerá la metodología para definir el valor de la prima y forma de pago que se reconocerá a las EPS para que asuman el riesgo derivado de garantizar la atención en salud y el transporte al centro asistencial de las víctimas de accidentes de tránsito ocasionados por vehículos no asegurados por el SOAT o no identificados, y el mecanismo para dicho pago.

La ADRES continuará reconociendo las indemnizaciones por incapacidad permanente, muerte y gastos funerarios de los accidentes de tránsito ocasionados por vehículos no asegurados por el SOAT o no identificados, así como los servicios de salud y el transporte de las víctimas no afiliadas al Sistema General de Seguridad Social en Salud y a las afiliadas a los regímenes Especial y de Excepción, de acuerdo con las coberturas establecidas en el artículo 193 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero modificado por el artículo 112 del



Decreto Ley 019 de 2012; también podrá repetir contra el propietario del vehículo que haya incumplido la obligación de contar con el Seguro Obligatorio de Accidentes de Tránsito SOAT, para obtener el pago de las indemnizaciones efectuadas y los servicios de salud brindados a las víctimas del accidente, en esta (Sic) último caso, las EPS deberán reportar la información necesaria a la ADRES de manera periódica y oportuna.

La ADRES deberá expedir, dentro de los dos (2) años siguientes al pago de la indemnización o al pago de la EPS del servicio en salud y transporte, un acto administrativo que ordenará el cobro al propietario y/o conductor del vehículo no asegurado por el SOAT y podrá hacerlo efectivo a través de la jurisdicción coactiva, adelantando el procedimiento administrativo de cobro coactivo. Contra este acto administrativo únicamente procederá el recurso de reposición.

Parágrafo 1°. La asunción, por parte de las EPS, del riesgo derivado de garantizar la atención en salud y el transporte al centro asistencial de las víctimas de accidentes de tránsito ocasionados por vehículos no asegurados por el SOAT o no identificados, no dará lugar a ajustar el porcentaje de gastos de administración, por cuanto la misma estará contemplada en el valor de la prima que defina el Ministerio.

Parágrafo 2°. Cuando la víctima sea el propietario del vehículo carente de la póliza SOAT, la ADRES no reconocerá la indemnización por incapacidad permanente, muerte ni gastos funerarios.

Parágrafo 3°. En ningún caso, la ADRES ni la EPS serán responsables de la financiación y pago del examen o de la junta calificadora de invalidez para acreditar la pérdida de capacidad laboral de víctimas de accidentes de tránsito”.

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución No. 414 de 2014, 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 y operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.”

El Catálogo General de Cuentas para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución No. 139 de 2015 y sus modificaciones, indica:

## “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 el mecanismo de giro previo, autorizado 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, la subcuenta Giro previo para abono a la cartera del sector salud (Cr) se afectará con los recaudos efectuados por dicho concepto y, una vez se identifique el tercero o el detalle de la facturación abonada, se aplicará al derecho que corresponda.”

La Resolución No. 058 de 2020, por la cual se incorpora el Procedimiento contable para el registro de hechos económicos relacionados con la prestación de servicios de salud en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, señala:

### “1. INGRESOS POR LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD

Teniendo en cuenta que, de conformidad con las disposiciones legales vigentes, existen mecanismos de pago para la prestación de servicios de salud, tales como: pago por evento; pago por caso, conjunto integral de atenciones, paquete o grupo relacionado por diagnóstico; pago global prospectivo; y pago por capitación, a continuación se desarrolla el tratamiento contable de los ingresos considerando tales mecanismos y si la unidad de pago está en función del servicio prestado.

1.1. Mecanismos de pago por evento, caso, conjunto integral de atenciones, paquete o grupo relacionado por diagnóstico

1.1.1 Ingreso y recaudo en la prestación de servicios de salud

Teniendo en cuenta que, en los mecanismos de pago por evento, caso, conjunto integral de atenciones, paquete o grupo relacionado por diagnóstico, la unidad de pago está en función del servicio de salud prestado, el ingreso y recaudo se registrarán de la siguiente manera.

Con la prestación de los servicios de salud, la IPS debitará la subcuenta que corresponda, con la denominación “sin facturar o con facturación pendiente de radicar”, de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD.

Con la radicación de la facturación, la IPS debitará la subcuenta que corresponda, con la denominación “con facturación radicada”, de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD y acreditará la subcuenta que corresponda, con la denominación “sin facturar o con facturación pendiente de radicar”, de la cuenta la 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.

Con el pago de la facturación identificada, la IPS debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta que corresponda, con la denominación “con facturación radicada”, de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.

Con el pago de facturación sin identificar, la IPS debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 131980-Giro para abono de facturación sin identificar (Cr) de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.

Con la identificación de la facturación radicada que se está pagando, la IPS debitará la subcuenta 131980-Giro para abono de facturación sin identificar (Cr) de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD y acreditará la subcuenta que corresponda, con la denominación “con facturación radicada”, de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD. Ahora bien, si el valor de la cuenta por cobrar es menor que el valor del abono a la facturación sin identificar, pueden darse las siguientes situaciones: a) que la entidad responsable del pago autorice el cruce de la diferencia con otro derecho, en cuyo caso la IPS debitará la subcuenta 131980-Giro para abono de facturación sin identificar (Cr) y acreditará la subcuenta que corresponda, con la denominación “con facturación radicada”, de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD; o b) que la entidad responsable del pago realice el cobro de la diferencia, en cuyo caso la IPS debitará la subcuenta 131980-Giro para abono de facturación sin identificar (Cr) y acreditará la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Adicionalmente, en esta última situación, con la devolución del mayor valor, la IPS debitará la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Si por el contrario el valor de la cuenta por cobrar es mayor que el valor del abono a la facturación sin identificar, con el recaudo del excedente, la IPS debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta que corresponda, con la denominación “con facturación radicada”, de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.”

## CONCLUSIONES

En el entendido que corresponde a las Entidades Prestadoras de Servicios -EPS asumir el riesgo derivado de la prestación de los servicios en salud y el transporte al centro asistencial que se presten a víctimas de accidentes de tránsito ocasionados por vehículos no asegurados por el SOAT o no identificados, que se encuentren afiliadas al sistema general de seguridad social en salud, de conformidad con el artículo 106 del Decreto 2106 de 2019, las Instituciones Prestadoras de Salud -IPS registrarán el derecho y el ingreso mediante un débito en la subcuenta 131990-Otras cuentas por cobrar servicios de salud, de la cuenta la 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD, y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD.

Cuando el accidente sea ocasionado por vehículos asegurados por el SOAT, con la prestación de servicios de salud, la IPS debitará la subcuenta 131917-Atención accidentes de tránsito SOAT por compañías de seguros -sin facturar, de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD, y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD.

Con la radicación de la facturación, la IPS debitará la subcuenta 131918-Atención accidentes de tránsito SOAT por compañías de seguros -con facturación radicada y acreditará la subcuenta 131917-Atención accidentes de tránsito SOAT por compañías de seguros -sin facturar, de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.

Por su parte, con la prestación de los servicios de salud que hacen parte del plan de beneficios en salud o plan subsidiado de salud, la IPS debitará la subcuenta 131901-Plan de Beneficios en Salud (PBS) por EPS -sin facturar o con facturación pendiente de radicar o 131903-Plan subsidiado de salud (PBSS) por EPS -sin facturar o con facturación pendiente de radicar, de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD, y acreditará la subcuenta que concierne de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD.

Con la radicación de la facturación, la IPS debitará la subcuenta 131902-Plan de Beneficios en Salud (PBS) por EPS -con facturación radicada o 131904-Plan subsidiado de salud (PBSS) por EPS -con facturación radicada, de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD, y acreditará la subcuenta 131901-Plan de Beneficios en Salud (PBS) por EPS -sin facturar o con facturación pendiente de radicar o 131903-Plan subsidiado de salud (PBSS) por EPS -sin facturar o con facturación pendiente de radicar, de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.

El derecho será cancelado con el pago por parte de la EPS, mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.

Ahora bien, en la medida que entre las EPS e IPS existen diferentes mecanismos de pago para la prestación de servicios de salud, tales como: pago por evento, pago por caso, conjunto integral de atenciones, paquete o grupo relacionado por diagnóstico, pago global prospectivo y pago por capitación, la IPS deberá tener en cuenta los lineamientos dados para el reconocimiento del ingreso considerando tales mecanismos de conformidad al procedimiento contable para el registro de hechos económicos relacionados con la prestación de servicios de salud, contenido en la Resolución No. 058 de 2020.

\*\*\*

<b>CONCEPTO No. 20202000027871 DEL 02-07-2020</b>
---

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de las diferencias entre el pago anticipado y el valor del contrato con mecanismo de pago por capitación. Reconocimiento de las devoluciones y reintegros en los contratos con mecanismo de pago por capitación.

Doctora  
VERÓNICA HERRADA PERDOMO  
Jefe de Oficina Contabilidad  
ESE Hospital Local de Candelaria  
Candelaria, Valle del Cauca

#### ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500026952, del 9 de junio de 2020, en la cual solicita concepto sobre lo siguiente:

“(…) en el numeral 1.3 Mecanismo de pago por capitación, se establece el tratamiento contable de este tema cuando se recibe un anticipo del 100%, sin embargo no siempre se recibe el valor total del capitado como anticipo, en algunos casos la Entidad proyecta el valor que espera recibir o existe un compromiso inicial de pago y después este cambia por motivos del negocio, ya sea porque se descuentan sumas pactadas inicialmente como por ejemplo, el usuario se atiende en otra IPS y el valor correspondiente se descuenta de la suma pactada, en otros casos se puede recibir más, por lo tanto el capitado se encuentra sujeto a ajustes y glosas, por lo que este tema no se encuentra contemplado en la resolución 058 de 2020, y tampoco existe una cuenta contable en el Catálogo General de Cuentas con la cual se pueda ajustar como existían anteriormente la 480822 y 580814, por lo expuesto anteriormente se pregunta, ¿Cuál es el tratamiento contable en este caso? Adicionalmente, con los cambios de período contable en este caso ¿Cuál es el ajuste a realizar y qué cuentas contables se afectaría?”

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

#### CONSIDERACIONES

El artículo 2.5.3.4.4 del Decreto 780 de 2016, establece los mecanismos de pago aplicables a la compra de servicios de salud así:

"(...) Los principales mecanismos de pago aplicables a la compra de servicios de salud son:

1. Pago por capitación. Pago anticipado de una suma fija que se hace por persona que tendrá derecho a ser atendida durante un periodo de tiempo, a partir de un grupo de servicios preestablecido. La unidad de pago está constituida por una tarifa pactada previamente, en función del número de personas que tendrían derecho a ser atendidas;

2. Pago por evento. Mecanismo en el cual el pago se realiza por las actividades, procedimientos, intervenciones, insumos y medicamentos prestados o suministrados a un paciente durante un período determinado y ligado a un evento de atención en salud. La unidad de pago la constituye cada actividad, procedimiento, intervención, insumo o medicamento prestado o suministrado, con unas tarifas pactadas previamente;

3. Pago por caso, conjunto integral de atenciones, paquete o grupo relacionado por diagnóstico. Mecanismo mediante el cual se pagan conjuntos de actividades, procedimientos, intervenciones, insumos y medicamentos, prestados o suministrados a un paciente, ligados a un evento en salud, diagnóstico o grupo relacionado por diagnóstico. La unidad de pago la constituye cada caso, conjunto, paquete de servicios prestados, o grupo relacionado por diagnóstico, con unas tarifas pactadas previamente" (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, el literal d) del artículo 13 de la Ley 1122 de 2007, señala:

"d) Las Entidades Promotoras de Salud EPS de ambos regímenes, pagarán los servicios a los Prestadores de Servicios de salud habilitados, mes anticipado en un 100% si los contratos son por capitación. Si fuesen por otra modalidad, como pago por evento, global prospectivo o grupo diagnóstico se hará como mínimo un pago anticipado del 50% del valor de la factura, dentro de los cinco días posteriores a su presentación. En caso de no presentarse objeción o glosa alguna, el saldo se pagará dentro de los treinta días (30) siguientes a la presentación de la factura, siempre y cuando haya recibido los recursos del ente territorial en el caso del régimen subsidiado. De lo contrario, pagará dentro de los quince (15) días posteriores a la recepción del pago. El Ministerio de la Protección Social reglamentará lo referente a la contratación por capitación, a la forma y los tiempos de presentación, recepción, remisión y revisión de facturas, glosas y respuesta a glosas y pagos e intereses de mora, asegurando que aquellas facturas que presenten glosas queden canceladas dentro de los 60 días posteriores a la presentación de la factura (...)"

Sobre los anticipos, la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado en Concepto 00102 de 2017, manifestó:

“34. Como ha sido afirmado ampliamente por la jurisprudencia del Consejo de Estado, los anticipos se configuran como recursos que la entidad contratante entrega al contratista, incluso antes de la ejecución del contrato, con el objetivo de financiar los costos en que éste debe incurrir para iniciar la ejecución del objeto contractual y no como pago de los trabajos o labores realizadas; de ahí que los mismos se distingan de la figura del pago anticipado, donde los recursos entregados al contratista si están llamados a extinguir -aunque de manera anticipada-la obligación de la parte contratante frente al contratista y, por lo tanto, entran inmediatamente a su patrimonio. En este sentido pueden consultarse las sentencias de la Sección Tercera del Consejo de Estado, del 13 de septiembre de 1999 (Exp. 10.607); de 22 de junio de 2001 (Exp. 13.436) y de 29 de enero de 2004, Exp. 10.779.”

La Sección Tercera del Consejo de Estado, en Sentencia del 22 de junio de 2001 M.P. Dr. Ricardo Hoyos Duque, indicó que:

“La diferencia que la doctrina encuentra entre anticipo y pago anticipado, consiste en que el primero corresponde al primer pago de los contratos de ejecución sucesiva que habrá de destinarse al cubrimiento de los costos iniciales, mientras que el segundo es la retribución parcial que el contratista recibe en los contratos de ejecución instantánea. Lo más importante es que los valores que el contratista recibe como anticipo, los va amortizando en la proporción que vaya ejecutando el contrato de ahí que se diga que los recibió en calidad de préstamo; en cambio en el pago anticipado no hay reintegro del mismo porque el contratista es dueño de la suma que le ha sido entregada. (...)

No puede perderse de vista que los dineros que se le entregan al contratista por dicho concepto son oficiales o públicos. El pago de dicha suma lo era y lo sigue siendo un adelanto del precio que aún no se ha causado, que la entidad pública contratante hace al contratista para que a la iniciación de los trabajos disponga de unos fondos que le permitan proveerse de materiales y atender los primeros gastos del contrato, tales como los salarios de los trabajadores que disponga para la obra. No es otra la razón por la cual adicionalmente se exige que sea garantizada, que se presente un plan para su utilización y que se amortice durante la ejecución del contrato en cada acta parcial de cobro”

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución No. 414 de 2014, define los siguientes principios de contabilidad pública, así:



“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 equivalente 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 período.

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.”

La Resolución No. 058 de 2020, por la cual se incorpora al 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 hechos económicos relacionados con la prestación de servicios de salud y se modifican los catálogos generales de cuentas del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público y del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece:

“ARTICULO 7°. Incorporar, en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, el Procedimiento contable para el registro de hechos económicos relacionados con la prestación de servicios de salud, con el siguiente texto:

A continuación, se desarrolla el procedimiento contable que aplicarán las Instituciones Prestadoras de Salud(IPS) para el registro de los hechos económicos relacionados con los ingresos por la prestación de los servicios de salud; los intereses de mora; y el recaudo de cuotas moderadoras, copagos y cuotas de recuperación.

## 1. INGRESOS POR LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD

Teniendo en cuenta que, de conformidad con las disposiciones legales vigentes, existen mecanismos de pago para la prestación de servicios de salud, tales como: pago por evento; pago por caso, conjunto integral de atenciones, paquete o grupo relacionado por diagnóstico; pago global prospectivo; y pago por capitación, a continuación se desarrolla el tratamiento contable de los ingresos considerando tales mecanismos y si la unidad de pago está en función del servicio prestado. (...)

### 1.3. Mecanismo de pago por capitación

Teniendo en cuenta que, en el mecanismo de pago por capitación la unidad de pago no está en función del servicio de salud prestado sino de los montos pactados contractualmente y que, de acuerdo con las disposiciones legales vigentes, el responsable del pago lo debe efectuar mes anticipado en un 100%, el ingreso y recaudo se registrarán de la siguiente manera.

El pago anticipado en los contratos de capitación se registrará debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 291027-Venta de servicios de salud de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO.

Al finalizar el mes, la IPS debitará la subcuenta 291027-Venta de servicios de salud de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO y acreditará la subcuenta 431296-Servicios de salud prestados con el mecanismo de pago por capitación de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD. (...)

ARTICULO 8o. Transitorio. Para la prestación de servicios con mecanismos de pago global prospectivo o capitación, las IPS ajustarán el valor de los derechos e ingresos conforme a lo establecido en el presente procedimiento. Si durante el año 2020, se han registrado ingresos o gastos por concepto de margen en la contratación de servicios de salud, se justarán los ingresos por prestación de servicios por mayores o menores valores, respectivamente.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Tratándose de contratos con mecanismos de pago por capitación, en los que la unidad de pago no está en función del servicio de salud prestado sino en montos pactados contractualmente y que, de acuerdo con el literal d) del artículo 13 de la Ley 1122 de 2007, el responsable del pago lo debe efectuar mes anticipado en un 100%, la ESE registrará el pago mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 291027-Venta de servicios de salud de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO.

Al finalizar el mes, con la prestación del servicio, la ESE debitará la subcuenta 291027-Venta de servicios de salud de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO y acreditará la subcuenta 431296-Servicios de salud prestados con el mecanismo de pago por capitación de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD.

De existir diferencias entre el valor recibido por anticipado y el valor pactado como pago, con la prestación de los servicios de salud, la diferencia se reflejará como una cuenta por cobrar a la entidad responsable del pago en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD. Por el contrario, si el valor recibido por anticipado es mayor al valor pactado como pago y este deba ser reintegrado, con la recepción de los recursos la diferencia se reconocerá en la subcuenta 240790-Otros recursos a favor de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

Ahora bien, cuando la ESE tenga la obligación de reintegrar recursos a la entidad responsable del pago, por situaciones asociadas a la prestación del servicio, efectuará alguno de los siguientes registros contables según la situación que corresponda:

a. Si la ESE aún no ha prestado la totalidad de servicios de salud pactados y, por lo tanto, no ha amortizado el total del pasivo por pago anticipado, reconocerá un débito en la subcuenta 291027-Venta de servicios de salud de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, hasta el monto pendiente por amortizar.

b. Si la ESE amortizó el pago anticipado como ingreso por la prestación del servicio, la obligación de reintegrar recursos se registrará mediante un débito en la subcuenta 431296-Servicios de salud prestados con el mecanismo de pago por capitación de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD, si se efectúa en el mismo periodo contable, o en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, si es relacionado con ingresos reconocidos en un periodo contable anterior, y un crédito en la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR. Con el desembolso, la ESE debitará la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

De llegar a presentarse situaciones en las que la ESE deba realizar pagos a otras IPS por la prestación de servicios de salud, se realizará los registros contables que correspondan atendiendo los lineamientos contables contenidos en el Marco Normativo y la situación contractual de las partes involucradas, caso en el cual es necesario se platee el escenario concreto, que amplíe el contexto y dé las bases necesarias para desarrollar el tratamiento contable adecuado.

Sobre la eliminación de las subcuentas 138425-Margen en la contratación de servicios de salud, 480822-Margen en la contratación de servicios de salud y 589014-Margen en la contratación de servicios de salud, es pertinente aclarar que ante la existencia de diferencias entre el valor de la facturación y el valor del contrato, por pérdidas en la

ejecución del contrato que no asumirá la entidad responsable del pago o ganancias por no proceder la devolución de los mayores pagos, no se requiere el registro en una cuenta contable separada, lo anterior se verá reflejado en el resultado del periodo y en las revelaciones contenidas en las Notas a los estados financieros.

Si durante el año 2020, se han registrado ingresos o gastos por concepto de margen en la contratación de servicios de salud, se ajustarán los ingresos por prestación de servicios por mayores o menores valores, respectivamente.

El saldo de la subcuenta 138425-Margen en la contratación de servicios de salud de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR deberá ajustarse contra la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, si el ingreso fue reconocido en el periodo contable anterior, o debitando la subcuenta 480822-Margen en la contratación de servicios de salud, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, si el registro fue efectuado en el periodo contable actual.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000031481 DEL 02-07-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Cuentas por pagar Ingresos por transferencias y subvenciones Gastos por transferencias y subvenciones Otros activos
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de recursos del Sistema General de Regalías (SGR)

2	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Otros pasivos Ingresos por transferencias y subvenciones Gastos por transferencias y subvenciones
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de recursos del Sistema General de Regalías (SGR)

Doctor  
 JAIRO FONSECA GONZÁLEZ  
 Contador General  
 Corporación Colombiana de Investigación Agropecuaria (AGROSAVIA)  
 Mosquera, Cundinamarca

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20205500026962, del día 9 de junio de 2020, mediante la cual plantea interrogantes respecto al registro contable de recursos de regalías por parte de la Corporación Colombiana de Investigación agropecuaria (AGROSAVIA), cuando actúa en calidad de ejecutores de proyectos, en los siguientes términos:

“1. Por medio de un acuerdo suscrito por el OCAD (acto administrativo 1) se determina que AGROSAVIA será el ejecutor del proyecto. No obstante, posteriormente la Corporación deberá acreditar una serie de requisitos para poder iniciar la ejecución de los recursos. En caso de que la Corporación no logre acreditar los requisitos, no podrá ser ejecutora del proyecto. Una vez acreditados los requisitos la secretaria técnica del OCAD emite una

certificación de cumplimiento de requisitos previos al inicio de la ejecución (acto administrativo 2), ¿con cuál acto administrativo deberá reconocerse este hecho económico, de conformidad con lo establecido en el numeral 4.3.1 de la resolución 095 de 2020?

2. La norma de ingresos sin contraprestación establece lo siguiente:

Existen condiciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos los use o destine a una finalidad particular y si esto no ocurre, dichos recursos se devuelven a la entidad que los transfirió, quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución. Por consiguiente, **cuando una entidad receptora de los recursos reconozca inicialmente un activo sujeto a una condición, también reconocerá un pasivo**. El pasivo inicialmente reconocido se reducirá en la medida que la entidad receptora del recurso cumpla las condiciones asociadas a su uso o destinación, momento en el cual se reconocerá el ingreso en el resultado del periodo. **Negrilla fuera de texto.**

Por lo anterior, se pregunta en el marco del registro de los hechos económicos relacionados con los recursos del Sistema General de Regalías, si en estos proyectos se estipulan condiciones, ¿se puede reconocer cómo transferencia condicionada?

3. ¿Cómo se contabilizan los recursos no ejecutados del proyecto?, tanto para la entidad beneficiaria como la ejecutora, si dicha situación se presenta a la finalización del proyecto, es decir años posteriores al reconocimiento, teniendo en cuenta que para la entidad ejecutora el ingreso el cual se reconoció en la reasignación de recursos, de acuerdo con el numeral 4.3.1. Reasignación de recursos a la entidad ejecutora del proyecto de la Resolución 95 de 2020, expedida por la Contaduría general de la Nación.?

4. Cuando en un mismo proyecto existen varios productos y unos son propiedad de la entidad beneficiaria de la regalía y otros del ejecutor ¿Cómo serían los registros contables de la reasignación de recursos y la ejecución de los proyectos? tanto para la entidad beneficiaria de la regalía y el ejecutor en ambos casos, teniendo en cuenta de que al inicio del proyecto no se tiene la certeza del valor de cada producto.

5. ¿Cuál es el tratamiento contable cuando el resultado del proyecto es de un tercero diferente a la entidad beneficiaria o la ejecutora? Es decir, ninguna de las partes se queda con el resultado del proyecto.

6. Si antes del primero de octubre de 2020, se presentan hechos económicos relacionados con el Sistema General de Regalías que no están contemplados en el procedimiento de la Resolución 470 de 2016, pero sí se encuentran detallados en la resolución 095 de 2020,

¿podría la entidad dar aplicación a esta segunda resolución?, teniendo en cuenta que en el artículo 6 establece que su aplicación será a partir del 1 de octubre de 2020.”

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en orden que fueron planteados los interrogantes:

En los siguientes términos se da respuesta a cada uno de los interrogantes:

### CONSIDERACIONES

- Acto administrativo para el reconocimiento de las transferencias por reasignación de recursos.

El numeral 4.3.1 del procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los recursos del Sistema General de Regalías, anexo a la Resolución 095 de 2020, señala:

“4.3.1. Reasignación de recursos a la entidad ejecutora del proyecto

Con base en el acto administrativo con el que se aprueba que el proyecto de inversión sea ejecutado por una entidad de gobierno, la entidad beneficiaria de la regalía debitará la subcuenta 542302-Para proyectos de inversión de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditará la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR. (...)

Por su parte, si la entidad ejecutora del proyecto es una entidad de gobierno, debitará la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 442802-Para proyectos de inversión de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. (...)”

Por su parte, la Resolución 525 del 13 de septiembre de 2016, emitida por la Contaduría General de la Nación “Por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, y sus modificaciones, con relación a los documentos soporte de la contabilidad, señala:

### “3 SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE

El sistema documental contable tiene como objetivo establecer los criterios; para garantizar la inalterabilidad, integridad, verificabilidad, seguridad y conservación de la información

financiera, regulando aspectos relativos a los documentos contables, los cuales corresponden a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad.

La administración del sistema documental contable, en cada entidad, será responsabilidad del representante legal o quien haga sus veces. (...)

Los hechos económicos se documentan a través de soportes, comprobantes y libros de contabilidad; estos documentos deben cumplir con tres características: autenticidad, integridad y veracidad. Es auténtico un documento cuando existe certeza sobre la persona que lo ha elaborado, manuscrito o firmado. Un documento es íntegro cuando no se encuentra alterado, es decir, cuando no se ha eliminado o adicionado información a la inicialmente establecida en el documento, o cuando no se han modificado los archivos electrónicos. (...)"

- Reconocimiento de transferencias condicionadas para el registro de los hechos económicos relacionados con los recursos del Sistema General de Regalías.

El numeral 1.3 de la Norma de ingresos sin contraprestación contenida en el Marco Normativo para entidades de gobierno, estipula lo siguiente:

#### "1.3. Transferencias

9. Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: recursos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación, bienes expropiados y donaciones.

##### 1.3.1. Reconocimiento

10. Los ingresos por transferencias pueden o no estar sometidos a estipulaciones, en relación con la aplicación o el uso de los recursos recibidos.

Dichas estipulaciones afectan el reconocimiento de la transacción.

11. Las estipulaciones comprenden las especificaciones sobre el uso o destinación de los recursos transferidos a la entidad receptora de los mismos, las cuales se originan en la normativa vigente o en acuerdos de carácter vinculante.

Las estipulaciones relacionadas con un activo transferido pueden ser restricciones o condiciones.



12. Existen restricciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos los use o destine a una finalidad particular, sin que ello implique que dichos recursos se devuelvan al cedente en el caso de que se incumpla la estipulación. “

En este caso, si la entidad beneficiaria del recurso transferido evalúa que su transferencia le impone simplemente restricciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del recurso.

13. Existen condiciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos los use o destine a una finalidad particular y si esto no ocurre, dichos recursos se devuelven a la entidad que los transfirió, quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución.

Por consiguiente, cuando una entidad receptora de los recursos reconozca inicialmente un activo sujeto a una condición, también reconocerá un pasivo.

El pasivo inicialmente reconocido se reducirá en la medida que la entidad receptora del recurso cumpla las condiciones asociadas a su uso o destinación, momento en el cual se reconocerá el ingreso en el resultado del periodo.” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, describe la siguiente cuenta, así:

1986-ACTIVOS DIFERIDOS

DESCRIPCIÓN

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

Esta cuenta contiene las subcuentas 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas subcuenta 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas.

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución 139 de 2015 y sus modificaciones, para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, describe las siguientes cuentas, así:

“2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS

## DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los pasivos que, en razón a su origen y naturaleza, tienen el carácter de ingresos y afectan varios periodos en los que deberán ser aplicados o distribuidos.”

Esta cuenta contiene las subcuentas 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas, o la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas.  
(Subrayado fuera de texto)

3. Contabilización de recursos no ejecutados del proyecto cuando la entidad ejecutora reconoció el ingreso con la reasignación de recursos de acuerdo con el numeral 4.3.1. Reasignación de recursos de la Resolución 95 de 2020, y años posteriores al reconocimiento no se ejecutaron los recursos.

Los numerales 4.3.1, 4.3.2 y 4.3.3 del procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los recursos del Sistema General de Regalías, anexo a la Resolución 095 de 2020, señalan:

#### 4.3.1. Reasignación de recursos a la entidad ejecutora del proyecto

Con base en el acto administrativo con el que se aprueba que el proyecto de inversión sea ejecutado por una entidad de gobierno, la entidad beneficiaria de la regalía debitará la subcuenta 542302-Para proyectos de inversión de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditará la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR. Ahora bien, si se aprueba que el proyecto sea ejecutado por una empresa pública o una entidad de naturaleza privada, la entidad beneficiaria de la regalía debitará la subcuenta 542405-Otras subvenciones por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 5424-SUBVENCIONES o la subcuenta 542417-Subvención a ejecutores de naturaleza privada de los recursos de regalías 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 o la subcuenta 240290-Otras subvenciones de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR.

Por su parte, si la entidad ejecutora del proyecto es una entidad de gobierno, debitará la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 442802-Para proyectos de inversión de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. Ahora bien, si la entidad ejecutora del proyecto es una empresa pública, 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.

#### 4.3.2. Ejecución de proyectos

Con la ejecución de los proyectos de inversión, la entidad ejecutora del proyecto, con independencia de que sea una entidad de gobierno o una empresa pública, debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el respectivo activo o gasto y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el pasivo originado en la adquisición de bienes y servicios.

Ahora bien, cuando la entidad ejecutora del proyecto sea una entidad de naturaleza privada, la entidad beneficiaria de la regalía controlará la ejecución del proyecto en la cuenta 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, si se trata de activos o gastos, o en la cuenta 9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN si se trata de pasivos. Para el efecto, la entidad beneficiaria de la regalía establecerá mecanismos mediante los cuales la entidad ejecutora del proyecto de naturaleza privada le informe sobre los activos, gastos y pasivos originados por la adquisición de bienes y servicios.

#### 4.3.3. Giro de los recursos

Con el giro de los recursos al proveedor de bienes y servicios o a la entidad ejecutora del proyecto, 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.

Por su parte, con la información del giro de los recursos, la entidad beneficiaria de la regalía debitará la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, si la entidad ejecutora del proyecto es una entidad de gobierno, la subcuenta 240205-Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 2402-SUBVENCIONES, si la entidad ejecutora del proyecto es una empresa de naturaleza pública, o la subcuenta 240290-Otras subvenciones de la cuenta 2402-SUBVENCIONES, si la entidad ejecutora del proyecto es una entidad de naturaleza privada, y acreditará la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Con el recaudo de los recursos provenientes del SGR, la entidad ejecutora del proyecto debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, si los recursos se giran a sus cuentas, o la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el pasivo que se cancela, si los recursos se giran directamente al proveedor de bienes y servicios, y acreditará la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, si la entidad ejecutora del proyecto es una entidad de Gobierno, o la subcuenta 132416-Subvención por recursos transferidos por el

Gobierno de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR si la entidad ejecutora del proyecto es una empresa pública.

4. Cuando en un mismo proyecto existen varios productos y unos son propiedad de la entidad beneficiaria de la regalía y otros del ejecutor ¿Cómo serían los registros contables de la reasignación de recursos y la ejecución de los proyectos? tanto para la entidad beneficiaria de la regalía y el ejecutor en ambos casos, teniendo en cuenta de que al inicio del proyecto no se tiene la certeza del valor de cada producto.

Los numerales 4, 4.2 y 4.3 del procedimiento del mocionado procedimiento, señalan lo siguiente:

“4. EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN Y GIRO DE RECURSOS

Teniendo en cuenta que el proyecto de inversión puede ser ejecutado por la entidad beneficiaria de la regalía o por otra entidad y que el producto del proyecto, en algunos casos, va a ser de la entidad beneficiaria de la regalía o de la entidad ejecutora del proyecto y, en otros casos, se establecerá posteriormente la entidad beneficiaria del producto del proyecto, a continuación, se definen los registros contables para cada una de las situaciones.

4.2. Cuando la entidad ejecutora del proyecto de inversión es diferente de la entidad beneficiaria de la regalía y el producto del proyecto va a ser de la entidad beneficiaria de la regalía o de una entidad que se establecerá posteriormente. (Subrayado fuera de texto)

4.2.1. Ejecución de proyectos

Con la ejecución de los proyectos de inversión, la entidad beneficiaria de la regalía debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el respectivo activo o gasto y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el pasivo originado en la adquisición de bienes y servicios, por el valor a pagar al proveedor de los mismos, y la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, por el valor de las retenciones tributarias a cargo de la entidad ejecutora del proyecto en su condición de agente retenedor. Para el efecto, la entidad beneficiaria de la regalía y la entidad ejecutora del proyecto establecerán mecanismos mediante los cuales la entidad ejecutora del proyecto le informe a la entidad beneficiaria de la regalía sobre los activos, gastos y pasivos originados por la adquisición de bienes y servicios y por las retenciones tributarias practicadas.

(...)

4.3. Cuando la entidad ejecutora del proyecto de inversión es diferente de la entidad beneficiaria de la regalía y la entidad beneficiaria del producto del proyecto va a ser la entidad ejecutora del proyecto sea pública o privada (...) (Subrayado fuera de texto)

5. Tratamiento contable cuando el resultado del proyecto es de un tercero diferente a la entidad beneficiaria o la ejecutora, es decir, ninguna de las partes se queda con el resultado del proyecto.

Los numerales 4.2 y 4.4 del citado procedimiento, señala:

“4.2. Cuando la entidad ejecutora del proyecto de inversión es diferente de la entidad beneficiaria de la regalía y el producto del proyecto va a ser de la entidad beneficiaria de la regalía o de una entidad que se establecerá posteriormente

#### 4.2.1. Ejecución de proyectos

Con la ejecución de los proyectos de inversión, la entidad beneficiaria de la regalía debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el respectivo activo o gasto y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el pasivo originado en la adquisición de bienes y servicios, por el valor a pagar al proveedor de los mismos, y la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, por el valor de las retenciones tributarias a cargo de la entidad ejecutora del proyecto en su condición de agente retenedor. Para el efecto, la entidad beneficiaria de la regalía y la entidad ejecutora del proyecto establecerán mecanismos mediante los cuales la entidad ejecutora del proyecto le informe a la entidad beneficiaria de la regalía sobre los activos, gastos y pasivos originados por la adquisición de bienes y servicios y por las retenciones tributarias practicadas.

La entidad ejecutora del proyecto, en su condición de agente retenedor, registrará las retenciones tributarias a su cargo debitando la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 2436-RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE. Adicionalmente, si la entidad ejecutora del proyecto es de naturaleza pública, controlará la ejecución del proyecto en la cuenta 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, cuando se trate de activos o gastos, o en la cuenta 9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN cuando se trate de pasivos.

#### 4.2.2. Giro de los recursos

Con el giro de los recursos al proveedor de bienes y servicios o a la entidad ejecutora del proyecto, 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.

Con la información del giro de los recursos, la entidad beneficiaria de la regalía debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, si se giran a la entidad ejecutora del proyecto recursos distintos de los relacionados con las retenciones tributarias, la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el pasivo que se cancela, si se giran recursos al proveedor de bienes y servicios, o la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, si se giran recursos a la entidad ejecutora del proyecto por las retenciones tributarias a su cargo, en su condición de agente retenedor, y acreditará la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Cuando los recursos se giren a la entidad ejecutora del proyecto, esta debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, si los recursos son para el pago de las retenciones tributarias a su cargo, en su condición de agente retenedor, o la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN si los recursos son para fines distintos al pago de las retenciones tributarias. (Subrayado fuera de texto)

#### 4.4 Traslado a otras entidades de los bienes adquiridos, construidos o desarrollados en la ejecución de proyectos de inversión con recursos de regalías

Cuando la entidad ejecutora del proyecto sea una entidad de gobierno y transfiera, a otra entidad de gobierno, los bienes adquiridos, construidos o desarrollados en la ejecución del proyecto de inversión, debitará la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, así como la subcuenta que corresponda de las cuentas de depreciación, amortización o deterioro acumulados del activo registrado, si a ello hay lugar, y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el activo en el que se encuentre registrado el bien.

Cuando la entidad ejecutora del proyecto sea una empresa y transfiera, a una entidad de gobierno, los bienes adquiridos, construidos o desarrollados en la ejecución del proyecto de inversión, debitará la subcuenta 589029-Bienes entregados sin contraprestación a entidades de Gobierno de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, así como la subcuenta que corresponda de las cuentas de depreciación, amortización o deterioro acumulados del activo registrado, si a ello hay lugar, y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el activo en el que se encuentre registrado el bien.

Cuando la entidad ejecutora del proyecto, ya sea una entidad de gobierno o una empresa, transfiera, a una empresa, los bienes adquiridos, construidos o desarrollados en la ejecución del proyecto de inversión, debitará la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5424-SUBVENCIONES, así como la subcuenta que corresponda de las cuentas de depreciación, amortización o deterioro acumulados del activo registrado, si a ello hay lugar, y acreditará la subcuenta que corresponda de las cuenta que identifique el activo en el que se encuentre registrado el bien.

Por su parte, la entidad beneficiaria del traslado de los bienes debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el activo recibido y acreditará la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, si se trata de una entidad de gobierno, o la subcuenta 443006-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4430-SUBVENCIONES si se trata de una empresa.”  
(Subrayado fuera de texto)

6. Reconocimiento de hechos económicos relacionados con el Sistema General de Regalías que no están contemplados en el procedimiento anexo a la Resolución 470 de 2016, pero sí se encuentran detallados en el anexo a la resolución 095 de 2020, y viabilidad de dar aplicación anticipada de esta resolución.

El numeral 5.1. Políticas contables de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, contenida en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Pública, señala:

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

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

3. Las políticas contables serán aplicadas por la empresa de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos específicos, se permitirá que la empresa, considerando lo definido en dicho Marco y a partir de juicios profesionales, seleccione y aplique una política contable para el reconocimiento de un hecho económico.

En este caso, la empresa seleccionará y documentará la política atendiendo las características de representación fiel y relevancia de la información financiera.

4. Ante hechos económicos que no se encuentren regulados en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, (Marco Conceptual; Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; Procedimientos Contables; Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública), la empresa solicitará a la Contaduría General de la Nación, el estudio y la regulación del tema, para lo cual allegará la información suficiente y pertinente. (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, la sentencia C-487 de 1997 que “Las decisiones que en materia contable adopte la Contaduría de conformidad con la ley, son obligatorias para las entidades del Estado, y lo son porque ellas hacen parte de un complejo proceso en el que el ejercicio individual de cada una de ellas irradia en el ejercicio general, afectando de manera sustancial los “productos finales”, entre ellos el balance general, los cuales son definitivos para el manejo de las finanzas del Estado.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con la normatividad expuesta en las consideraciones, se concluye lo siguiente para cada uno de los interrogantes:

- Acto administrativo para el reconocimiento de las transferencias por reasignación de recursos.

El numeral 4.3.1 del procedimiento para el registro de los hechos económicos relacionados con los recursos del Sistema General de Regalías (SGR) anexo a la Resolución 095 de 2020, expresa que con base en el acto administrativo con el que se aprueba la ejecución del proyecto de inversión, las entidades efectuarán el reconocimiento de los derechos y obligaciones originados por la transferencia de recursos del SGR, refiriéndose al Acuerdo mediante el cual el OCAD designa la entidad ejecutora, aprueba u ordena la ejecución de recursos del SGR de inversión, de conformidad con las disposiciones legales.

La CGN no es la entidad competente para determinar en cuál de los actos administrativos planteados en la consulta, o en ambos, el OCAD aprueba en forma definitiva el proyecto y ordena su ejecución, sino que le corresponde a la entidad con el apoyo de su área jurídica, identificar y establecer en qué momento se formaliza el derecho sobre los recursos que van a ser utilizados en la ejecución del proyecto, y definir cuál es el documento idóneo para



respaldar el registro de los hechos económicos, de conformidad con lo establecido Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable.

#### 5 Reconocimiento de transferencias condicionadas, en el marco del registro de los hechos económicos relacionados con los recursos del Sistema General de Regalías

La Norma de ingresos sin contraprestación, contenida en el Marco Normativo para entidades de gobierno, establece que los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, y que estos ingresos pueden o no estar sometidos a estipulaciones, en relación con la aplicación o el uso de los recursos recibidos, las cuales pueden ser restricciones o condiciones.

Adicionalmente señala que existen condiciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos los use o destine a una finalidad particular y si esto no ocurre, dichos recursos se devuelven a la entidad que los transfirió, quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución.

De acuerdo con lo expuesto, habrá lugar al reconocimiento de transferencias condicionadas cuando la entidad beneficiaria del producto del proyecto va a ser la entidad ejecutora y por tanto la entidad beneficiaria de las regalías deba transferirle la titularidad de los recursos, y para el efecto, los actos administrativos que aprueban u ordenan la ejecución de recursos del SGR se estipulan condiciones que exigen, por ejemplo, el uso o destinación de los recursos a una finalidad particular que, en el evento de no cumplirse, dichos recursos deben reintegrarse a la entidad beneficiaria o al SGR. En este caso, la entidad ejecutora solo obtiene los derechos hasta tanto cumpla las condiciones fijadas el respectivo acto administrativo y los registros contables son los siguientes.

Con el acto administrativo que aprueba el proyecto, la entidad beneficiaria de la regalía debitará la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas, o la subcuenta 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS y acreditará la subcuenta la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, la subcuenta 240205-Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR o la subcuenta 240290-Otras subvenciones de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR, dependiendo si la entidad ejecutora es entidad de gobierno, empresa pública o privada, respectivamente.

Por su parte, la entidad ejecutora reconocerá el derecho a la transferencia mediante un débito en la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR o la subcuenta 132416-Subvención por recursos transferidos por el Gobierno de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR, y acreditará la subcuenta 299002-Ingreso

diferido por transferencias condicionadas, o la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS.

Ahora bien, si pasado el tiempo la condición no ha sido cumplida, los saldos por los derechos y obligaciones reconocidas por las partes deberán permanecer hasta tanto se cumplan las condiciones, o se efectuó la devolución de los recursos al SGR, según corresponda.

Con el cumplimiento de las condiciones y del principio de devengo, la entidad beneficiaria reconocerá el gasto por transferencia en la subcuenta 542302-Para proyectos de inversión de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditará la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas, o la subcuenta 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS.

Por su parte la entidad ejecutora debitará la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas, o la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, y se acreditará la subcuenta y acreditará la subcuenta 442802-Para proyectos de inversión de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS acreditará la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el Gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES, dependiendo si la ejecutora es entidad de gobierno o empresa.

3. Contabilización de recursos no ejecutados del proyecto cuando la entidad ejecutora reconoció el ingreso con la reasignación de recursos de acuerdo con el numeral 4.3.1. Reasignación de recursos de la Resolución 95 de 2020, y posteriormente no se ejecutaron los recursos.

De conformidad con el numeral 4.3.1 del procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los recursos del Sistema General de Regalías, establece que con el acto administrativo que apruebe el proyecto de inversión, la entidad beneficiaria reconocerá el gasto y la obligación por transferencia o subvención, con la entidad ejecutora del proyecto, según se trate de una entidad de gobierno o una empresa pública. A su vez, este numeral dispone que la entidad ejecutora, bien sea entidad de gobierno o empresa pública, reconozca el derecho y el ingreso por la transferencia o subvención de recursos para la ejecución del proyecto.

Por su parte, el numeral 4.3.2 señala que, con la ejecución de los proyectos de inversión, la entidad ejecutora del proyecto, o la entidad beneficiaria, según corresponda, reconozca el respectivo activo o gasto y el pasivo por la ejecución del proyecto.

Seguidamente el numeral 4.3.3 del citado procedimiento dispone el giro de los recursos por parte del SGR al proveedor de bienes y servicios o a la entidad ejecutora del proyecto, con lo cual procede la cancelación de los derechos y obligaciones registrados por las partes de conformidad con lo indicado en el numeral 4.3.1.

Hechas las anteriores precisiones se concluye que si las entidades efectuaron el reconocimiento de sus derechos y obligaciones, y finalmente los proyectos no fueron ejecutados, dichos derechos y obligaciones permanecerán registradas en las respectivas cuentas hasta tanto se lleve a cabo la ejecución del proyecto de conformidad con las disposiciones legales, se giren los recursos al proveedor de bienes y servicios por parte del SGR como lo señalan en los numerales 4.3.2 y 4.3.3 del citado procedimiento, o el Órgano Colegiado de Administración y Decisión (OCAD), adopte otras decisiones relacionadas con la ejecución de los proyectos de inversión.

4. Registros contables de la reasignación y ejecución de proyectos, cuando en un mismo proyecto existen varios productos y unos son propiedad de la entidad beneficiaria de la regalía y otros del ejecutor, teniendo en cuenta que al inicio del proyecto no se tiene certeza del valor de cada producto.

Frente a este interrogante, es pertinente precisar que el procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los recursos del Sistema General de Regalías, parte de la base que desde la aprobación del proyecto en los actos administrativos se ha establecido el beneficiario del respectivo producto el cual puede ser, para la entidad beneficiaria de la regalía, para otra entidad que se defina posteriormente a la terminación del proyecto, o para la entidad ejecutora, sea pública o privada.

Adicionalmente, es preciso señalar que el reconocimiento de los hechos económicos dependerá de lo definido en los convenios o actos administrativos suscritos por parte de las instancias involucradas, con el cumplimiento de los principios de contabilidad y de los criterios para el reconocimiento, medición y presentación establecidos en el Marco Normativos que les sea aplicable, y de los procedimientos, expedidos por la CGN.

Por tanto, las entidades involucradas efectuarán el reconocimiento contable de los derechos y obligaciones sobre recursos asignados, dependiendo de lo definido en el acto administrativo que aprueba la ejecución de los recursos y asigna la entidad ejecutora del proyecto y conforme a lo señalado por el Procedimiento para el registro de los recursos del Sistema General de Regalías.

Ahora, una vez finalizado el proyecto, si el producto de la ejecución de los recursos va a ser compartido entre la entidad beneficiaria y la ejecutora, las entidades establecerán el valor

de los bienes que le corresponde a cada una, y procederán a valorarlos y reconocerlos en su contabilidad aplicando las metodologías de medición que tengan establecido en sus manuales de políticas, y de conformidad con los criterios de reconocimiento, medición y presentación señalados en el Marco Normativo que le sea aplicable.

De otra parte, es necesario precisar que para incorporar en la contabilidad los bienes producto de la ejecución de los recursos, las entidades deberán tener en cuenta la clasificación de acuerdo con su naturaleza y con la intención que se tiene con dichos bienes, por ejemplo, si van entregarse gratuitamente a un tercero, se clasifica como inventarios y si se utilizarán para propósitos administrativos o para producir bienes o prestar servicios, se clasifica como propiedad planta y equipo, o como bienes de uso público si cumplen con esta definición por cuanto están destinados para el uso, goce y disfrute de la colectividad.

5. Tratamiento contable cuando el resultado del proyecto es de un tercero diferente a la entidad beneficiaria o la ejecutora, es decir, ninguna de las partes se queda con el resultado del proyecto.

Si el producto del proyecto va a ser para un tercero diferente a la entidad beneficiaria de la regalía o de la ejecutora, estas entidades deberán observar lo dispuesto en el numeral 4.2 del procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los recursos del Sistema General de Regalías, el cual señala:

Con la información sobre la ejecución de los recursos por parte de la entidad ejecutora, la entidad beneficiaria reconocerá el activo o gasto por la ejecución de los recursos, y la obligación para con el proveedor de bienes y servicios. La entidad ejecutora por su parte, controlará la ejecución del proyecto en la cuenta 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, cuando se trate de activos o gastos, o en la cuenta 9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN cuando se trate de pasivos.

Con el giro de los recursos por parte del SGR a la entidad ejecutora, esta entidad registrará la recepción de estos recursos mediante un débito en 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; por su parte, la entidad territorial beneficiaria de las regalías reconocerá un derecho en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS y cancela el derecho a la transferencia de los recursos con el SGR.

Con base en la información que suministre la entidad ejecutora del proyecto, la entidad beneficiaria de la regalía debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el pasivo por la adquisición de bienes y servicios y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN

ADMINISTRACIÓN, y la entidad la entidad ejecutora del proyecto 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.

En el citado numeral del procedimiento también se encuentran señalados los registros relacionados con el reconocimiento de las retenciones tributarias tanto en la entidad beneficiaria de la regalía como en la entidad ejecutora en calidad de agente retenedor.

De otra parte, cuando los bienes obtenidos en la ejecución del proyecto van a ser trasladados a un tercero diferente de la entidad beneficiaria de la regalía o la ejecutora, el registro contable dependerá de la naturaleza de la entidad que le corresponda hacer el traslado del bien, es decir si se trata de una entidad de gobierno o una empresa pública, y así mismo si el destinatario es una entidad de gobierno, empresa pública o empresa de naturaleza privada, como lo dispone el numeral 4.4 del citado procedimiento.

Ahora, en el evento en que los bienes sean transferidos directamente a la comunidad para la satisfacción de las necesidades básicas insatisfechas, la entidad de gobierno deberá reconocer un gasto público social debitando la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL. Simultáneamente debitará la subcuenta que corresponda de las cuentas de depreciación, amortización o deterioro acumulados del activo registrado, si a ello hay lugar, y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el activo en el que se encuentre registrado el bien, según lo señalado en el último párrafo del numeral 4 de estas conclusiones.

6. Reconocimiento de hechos económicos relacionados con el Sistema General de Regalías que no están contemplados en el procedimiento anexo a la Resolución 470 de 2016, pero sí se encuentran detallados en el anexo a la resolución 095 de 2020, y viabilidad de dar aplicación anticipada de esta resolución.

Sobre el particular, es necesario precisar que mediante la doctrina contable la CGN ha señalado los lineamientos para el registro de varios de los hechos económicos relacionados con el manejo de recursos del SGR, que no están incluidos en la Resolución 470 de 2016 por cuando las normas que los originan fueron expedidas posteriormente, y que estos hechos están siendo regulados mediante la Resolución 095 de 2020 la cual debe ser aplicada a partir del 1 de octubre de este año.

Por tanto, frente a este interrogante, las entidades deberán basarse en el juicio profesional de quien tiene a cargo el proceso contable, para dar aplicación integral al Marco Normativo que le sea aplicable, y a atender lo señalado en la Doctrina Contable Pública. Si

definitivamente se presentan hechos económicos que no se encuentran regulados en los Marcos Normativos expedidos por la CGN, ni en la Doctrina Contable, las entidades deberán formular la consulta a la CGN por cuanto no es viable la aplicación anticipada del procedimiento anexo a la Resolución 095 de 2020.

\*\*\*

<b>CONCEPTO No. 20202000038671 DEL 27-07-2020</b>
---

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Efectivo y equivalente al efectivo Inversiones e instrumentos derivados Otros activos Emisión y colocación de títulos de deuda Otros pasivos Ingresos por operaciones interinstitucionales Gastos por operaciones interinstitucionales
	<b>SUBTEMAS</b>	Inversión del FOME-MHCP en instrumentos de deuda emitidos por la Financiera de Desarrollo Territorial S.A.-Findeter. Reconocimiento de la emisión de los Títulos de Solidaridad TDS. Tratamiento contable del aporte voluntario “Comparto mi energía”.

<b>2</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Otros pasivos
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable del aporte voluntario “Comparto mi energía”.

Doctora  
MIRYAM MARLENY HINCAPIÉ CASTRILLÓN  
Subcontadora de Centralización de la Información  
Contaduría General de la Nación (CGN)  
Bogotá D.C.

### ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con radicado número 20204000008113, el día 19 de junio de 2020, mediante la cual solicita:

“(…) 1. De acuerdo con el Decreto 581 del 15 de abril de 2020, “Por el cual se adoptan medidas para autorizar una nueva operación a la Financiera de Desarrollo Territorial S.A.-Findeter, en el marco de la Emergencia Económica, Social y Ecológica”, se solicita concepto en lo relacionado al registro contable que debe realizar el Ministerio de Hacienda y Crédito Público como administrador de los recursos del FOME, de acuerdo con el “Artículo 3. Fuente

de Financiación a Findeter. El Ministerio de Hacienda y Crédito Público, a través de la Dirección de Crédito Público y Tesoro Nacional y con cargo a los recursos del FOME, invertirá en instrumentos de deuda emitidos por Financiera de Desarrollo Territorial S.A. -Findeter - los recursos que esta requiera para financiar el otorgamiento de créditos a los que hace referencia el Artículo 1 del presente Decreto Legislativo.”

2. El reconocimiento de los Títulos de Solidaridad TDS de los que tratan los Decretos 562 del 15 de abril de 2020 y 685 del 22 de mayo de 2020.

3. El reconocimiento de los Certificados de Inversión y Donación en Proyectos de Economía Creativa a los que se refiere el Decreto 697 del 26 de mayo de 2020, “Por el cual se adiciona el Decreto 1080 de 2015, único Reglamentario del Sector Cultura, y se reglamentan los artículos 1790 y 1800 de la Ley 1955 de 2019, Ley del Plan Nacional de Desarrollo 2018 - 2022, Pacto por Colombia, Pacto por la Equidad”.

4. Lo relacionado con el Artículo 4. Aporte voluntario “Comparto mi energía”, del que trata el Decreto 517 del 04 de abril de 2020, “Por el cual se dictan disposiciones en materia de los servicios públicos de energía eléctrica y gas combustible, en el marco del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica declarado por el Decreto 417 de 2020”.

Respecto a la tercera inquietud, mediante comunicación telefónica con la doctora Martha Cecilia Pinzón, Coordinadora del GIT de Sistemas de Información Integrados Nacionales (SIIN), el día 21 de julio de 2020, se establece que el tema objeto de la consulta será abordado en una nueva comunicación con una ampliación del contexto.

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

## CONSIDERACIONES

1. Inversión del FOME-MHCP en instrumentos de deuda emitidos por la Financiera de Desarrollo Territorial S.A.-Findeter:

El artículo 3 del Decreto 581 del 15 de abril de 2020, por el cual se adoptaron medidas para autorizar una nueva operación a la Financiera de Desarrollo Territorial S.A.-Findeter, en el marco de la Emergencia Económica, Social y Ecológica, establece:

“ARTÍCULO 3. Fuente de Financiación a Findeter. El Ministerio de Hacienda y Crédito Público, a través de la Dirección de Crédito Público y Tesoro Nacional y con cargo a los recursos del FOME, invertirá en instrumentos de deuda emitidos por Financiera de Desarrollo Territorial S.A. -Findeter-los recursos que esta requiera para financiar el



otorgamiento de créditos a los que hace referencia el Artículo 1 del presente Decreto Legislativo. ... (...).”

Los numerales 1.1. Reconocimiento y 1.2. Clasificación de la norma de Inversiones de Administración de Liquidez del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, señalan:

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

##### 1.1. Reconocimiento

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

3. 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. (...)

5. La categoría de costo amortizado corresponde a las inversiones en instrumentos de deuda 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. También se clasificarán en esta categoría los instrumentos de deuda que no tengan valor de mercado y que: a) se esperen negociar o b) no se mantengan con la intención exclusiva de negociar o de conservar hasta su vencimiento.” (Subrayado fuera de texto)

#### 2. El reconocimiento de la emisión de los Títulos de Solidaridad TDS:

Los artículos 1 y 2 del Decretos 562 del 15 de abril de 2020, por el cual se adoptaron medidas para crear una inversión obligatoria temporal en títulos de deuda pública, en el marco del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica, señalan:

“ARTÍCULO 1. Inversión obligatoria en títulos de deuda pública. Créase una inversión obligatoria temporal en Títulos de Deuda Pública Interna denominados Títulos de Solidaridad -TDS, cuyos recursos serán destinados a conjurar las consecuencias económicas y sociales de los hechos que dieron lugar a la declaratoria del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica mediante el Decreto 417 del 17 de marzo de 2020.

Esta operación no afecta el cupo ni las autorizaciones conferidas por el artículo primero de la Ley 1771 de 2015 y las normas que regulan la materia, y su emisión solo requerirá del Decreto que fije su monto, plazo y condiciones para su suscripción.

En todo caso, la suscripción de esta inversión obligatoria por parte de los sujetos obligados deberá efectuarse dentro de los noventa (90) días siguientes a la expedición del presente Decreto Legislativo.

ARTÍCULO 2. Títulos de Solidaridad objeto de la inversión obligatoria. Los Títulos de Solidaridad -TDS serán títulos de deuda pública interna a la orden, libremente negociables; tendrán un plazo de un (1) año contado a partir de la fecha de su emisión, prorrogable parcial o totalmente, de forma automática, por periodos iguales, a solicitud del Ministerio de Hacienda y Crédito Público Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional, hasta el año 2029, y devengarán un rendimiento que refleje las condiciones del mercado de títulos de deuda pública interna de corto plazo.

Valor total del capital será pagado en la fecha de vencimiento del plazo del título, siempre y cuando no haya sido renovado. Los intereses se reconocerán anualmente. El monto y demás condiciones de emisión y colocación de los títulos serán establecidos por el Gobierno nacional.

PARÁGRAFO. Los Títulos de Solidaridad -TDS serán instrumentos desmaterializados administrados por el Banco de la República mediante contrato de administración fiduciaria, en el cual se prevea su agencia, custodia, servicio de deuda y demás servicios correspondientes a su administración. (...)

Artículo 5. Uso de los recursos. Los recursos generados por la inversión obligatoria de que trata este Decreto Legislativo serán incorporados presupuestalmente como una fuente de recursos adicional del Fondo de Mitigación de Emergencia -FOME, creado por el Decreto Legislativo 444 del 21 de marzo de 2020.” (Subrayado fuera de texto)

El Artículo 1 del Decreto 685 del 22 de mayo de 2020, por el cual se ordena la emisión de Títulos de Solidaridad-TDS, establece:

“ARTÍCULO 1. Emisión de Títulos de Solidaridad -TDS. Ordénese la emisión, a través del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, de títulos de deuda pública interna denominados Títulos de Solidaridad -TDS, hasta por la suma de NUEVE BILLONES OCHOCIENTOS ONCE

MIL TRESCIENTOS MILLONES DE PESOS (\$9.811.300.000.000) moneda legal colombiana, cuyos recursos, en virtud del Decreto Legislativo 562 de 2020, serán incorporados presupuestalmente como una fuente de recursos adicional del Fondo de Mitigación de Emergencias -FOME, creado por el Decreto Legislativo 444 de 2020.”

El párrafo del Artículo 3. Recursos del Decreto 444 del 21 de marzo de 2020, por el cual se crea el Fondo de Mitigación de Emergencias-FOME y se dictan disposiciones en materia de recursos, dentro del Estado de Emergencia Económica Social y Ecológica, señala:

“Párrafo. Los recursos del FOME serán administrados por la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en un portafolio independiente, con el propósito de garantizar su disponibilidad. Los rendimientos financieros que se generen por la administración de este portafolio, serán recursos del FOME en los términos del numeral 4 de este artículo.

Para la administración del referido portafolio, la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional podrá realizar las operaciones monetarias, cambiarias y de mercado de deuda pública legalmente autorizadas a dicha Dirección” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas (CGC) incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, describe las siguientes cuentas contables:

#### “4720-OPERACIONES DE ENLACE

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de a) los recaudos efectuados por la tesorería centralizada de los ingresos reconocidos por otra entidad del mismo nivel; b) los recursos recaudados por la tesorería centralizada por obligaciones originadas en la emisión y colocación de títulos de deuda o préstamos por pagar de otras entidades del mismo nivel; c) las devoluciones a contribuyentes o beneficiarios de recaudos de ingresos efectuados por la tesorería centralizada, y d) los reintegros de los fondos entregados por la tesorería centralizada, que se reciban con posterioridad al cierre del período contable en que dichos fondos fueron girados. (...)

#### 4722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO

##### DESCRIPCIÓN

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

#### 5720-OPERACIONES DE ENLACE

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de a) la disminución del derecho reconocido por una entidad, cuyo recaudo es efectuado por la tesorería centralizada; b) las obligaciones originadas en la emisión y colocación de títulos de deuda o préstamos por pagar cuyo recaudo lo efectúa la tesorería centralizada; c) el giro de las devoluciones a contribuyentes o beneficiarios de recaudos de ingresos efectuados por la tesorería centralizada; d) el valor de los recursos recaudados en las cuentas de la tesorería centralizada que al final del periodo contable no han sido reclasificados por la entidad, y e) los reintegros de los fondos recibidos de la tesorería centralizada, que se entreguen con posterioridad al cierre de la vigencia en que dichos fondos fueron recibidos. (...)

#### 5722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO

##### DESCRIPCIÓN

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

#### 4. Tratamiento contable del aporte voluntario "Comparto mi energía":

El Artículo 4 del Decreto 517 del 4 de abril de 2020, por el cual se dictan disposiciones en materia de los servicios públicos de energía eléctrica y gas combustible, en el marco del Estado de Emergencia, señala:

"Artículo 4. Aporte voluntario "Comparto mi energía". Los usuarios residenciales de estratos 4, 5 Y 6, y los usuarios comerciales e industriales, podrán efectuar un aporte voluntario dirigido a otorgar un alivio económico al pago de los servicios públicos domiciliarios de energía eléctrica y gas combustible.

Los usuarios residenciales beneficiarios del aporte voluntario, serán aquellos que defina el Ministerio de Minas y Energía a través de resolución, de manera previa a la implementación del mecanismo.

Para lo anterior, las empresas de servicios públicos domiciliarios deberán incluir en las facturas de todos los usuarios de estratos 4, 5 y 6, Y usuarios Comerciales e industriales, un valor que incluya un monto o un porcentaje de la factura sugerido como aporte voluntario "Comparto mi Energía", sin perjuicio de la posibilidad de que los usuarios aporten un monto o un porcentaje diferente.

PARÁGRAFO PRIMERO. El Ministerio de Minas y Energía podrá establecer una cuenta especial en el Fondo de Solidaridad para Subsidios y Redistribución de Ingresos, en caso de que se genere un superávit de recursos después de la aplicación del aporte voluntario "Comparte tu Energía", con el fin de que los mismos se dirijan a beneficiar el consumo de

energía eléctrica y gas combustible, en los términos en que lo defina dicho ministerio, atendiendo las normas presupuestales aplicables.

PARÁGRAFO SEGUNDO: Las empresas de servicios públicos domiciliarios deberán reportar a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, la aplicación del aporte "Comparte tu Energía".

PARÁGRAFO TERCERO. Las empresas prestadoras del servicio público de energía eléctrica y gas combustible por redes, deberán contar con las herramientas tecnológicas idóneas, para permitir el pago de aportes voluntarios directamente al consumo de otros usuarios."

El Artículo 4 de la Resolución 40130 del 11 de mayo de 2020 emitida por el Ministerio de Minas y Energía, por la cual se establecen los beneficiarios y lineamientos para la implementación del aporte voluntario "Comparto mi Energía", establece:

"Artículo 4. Usuarios residenciales beneficiarios del programa "Comparto mi Energía". Los recursos recaudados por concepto del aporte voluntario serán destinados por las empresas de servicios públicos domiciliarios a las que se refiere esta resolución, para cubrir el consumo no subsidiado de usuarios residenciales del estrato 1 y del estrato 2, del mercado de comercialización en el cual se recibieron los aportes voluntarios, teniendo en cuenta las siguientes reglas:

1. La empresa de servicios públicos domiciliarios que recaude los aportes voluntarios deberá agrupar la totalidad de aportes recibidos mensualmente.
2. Para cada mercado de comercialización, se identificarán todos los usuarios residenciales de los estratos 1 y 2 a beneficiarios, cuyo consumo no sea nulo. (...)
6. Si después de aplicar lo establecido en el numeral 3 del presente artículo, aún se presentan excedentes, cada empresa de servicios públicos domiciliarios deberá trasladarlos, junto con los rendimientos a que haya lugar, a la siguiente facturación y sumarlos con los recaudos de aportes voluntarios para esa facturación.
7. Las empresas que no tengan dentro de su mercado usuarios que puedan recibir el beneficio, deberán girar al comercializador incumbente o a la empresa a las que corresponda el mercado relevante, que represente la zona territorial en la que está ubicado el usuario aportante, el valor de los aportes voluntarios recaudados descontando el Gravemente de los Movimientos Financieros (GMF), dentro de los 10 días calendario siguientes en el mes correspondiente a su recaudo.
8. En el caso en que la empresa comercializadora incumbente o mercado relevante tampoco tenga usuarios beneficiarios, el aporte voluntario recaudado se consignará a una subcuenta del Fondo de Solidaridad para Subsidios y Retribuciones de Ingreso-FSSRI dispuesta para tales efectos. (...)" (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas (CGC) aplicable a las entidades de gobierno incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, y el Catálogo General de Cuentas (CGC) aplicable a las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 139 de 2015 y sus modificaciones, describen la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS como “...el valor de los recursos recaudados en efectivo, que son de propiedad de otras entidades públicas, entidades privadas o personas naturales. (...)”

A su vez, el Catálogo General de Cuentas (CGC) aplicable a las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público describe la cuenta 1318-PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS, así: “Representa el valor de los derechos a favor de la empresa que se originan en la prestación de servicios públicos, en desarrollo de sus actividades.”

## CONCLUSIONES

1. FOME-MHCP invierte en instrumentos de deuda emitidos por la Financiera de Desarrollo Territorial S.A.-Findeter:

En la PCI que identifica el Fondo de Mitigación de Emergencias-FOME se reconocerá como una inversión de administración de liquidez, la adquisición de los instrumentos de deuda emitidos por la Financiera de Desarrollo Territorial S.A.-Findeter, de conformidad con la norma de Inversiones de Administración de Liquidez del Marco Normativo para Entidades para Gobierno, registrando un débito en la subcuenta 122308-Bonos y títulos emitidos por las entidades públicas financieras de la cuenta 1223-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A COSTO AMORTIZADO y un crédito en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por su parte, el Tesoro Nacional registrará un débito en la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la subcuenta 110604-Recaudos SCUN de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL.

2. Reconocimiento de la emisión de los Títulos de Solidaridad TDS:

Con la emisión de los Títulos de Solidaridad TDS, la Dirección de Crédito Público del Ministerio de Hacienda y Crédito Público registrará un débito en la subcuenta 572080-Recaudos de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE y un crédito en la subcuenta 222201-Bonos y títulos emitidos de la cuenta 2222-FINANCIAMIENTO INTERNO DE CORTO PLAZO.

Por su parte, el Tesoro Nacional registrará un débito en la subcuenta 110604-Recaudos SCUN de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL y un crédito en la subcuenta 472080-Recaudos de la cuenta 4720-OPERACIONES DE ENLACE.

Teniendo en cuenta que los recursos generados por la inversión obligatoria en Títulos de Solidaridad TDS por parte de los establecimientos de crédito serán incorporados presupuestalmente como una fuente de recursos adicional del Fondo de Mitigación de Emergencia-FOME y estos recursos son entregados en administrados al Tesoro Nacional, en la PCI que identifica el FOME se registrará un débito en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la subcuenta 472290-Otras operaciones sin flujo de efectivo de la cuenta 4722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO.

Entre tanto, el Tesoro Nacional registrará un débito en la subcuenta 572290-Otras operaciones sin flujo de efectivo de la cuenta 5722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO y un crédito en la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

### 3. Tratamiento contable de los Certificados de Inversión y Donación en Proyectos de Economía Creativa:

Tal y como se manifestó en los antecedentes del presente concepto, el tema objeto de la consulta será abordado en una nueva comunicación con una ampliación del contexto por parte del GIT de Sistemas de Información Integrados Nacionales (SIIN).

### 4. Tratamiento contable del aporte voluntario “Comparto mi energía”:

Ni el recaudo que efectúen directamente los prestadores de los servicios públicos domiciliarios de energía eléctrica y gas combustible por concepto de aportes voluntarios “Comparto mi Energía” de los usuarios de estratos 4, 5 y 6, y usuarios comerciales e industriales, ni los excedentes que estos consignen a la subcuenta del Fondos de Solidaridad y Redistribución del Ingresos-FSSRI del Ministerio de Minas y Energía, constituyen ingresos propios de sus operaciones, toda vez que solo intermedian en el proceso para hacer efectivos los propósitos del artículo 4º del Decreto 517 de 2020, para brindar a los usuarios residentes beneficiarios del programa “Comparto mi Energía”.

Las empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios están obligadas a separar en las facturas de los usuarios de estratos 4, 5 y 6, y usuarios comerciales e industriales, el valor del consumo del monto sugerido por concepto de aporte voluntario “Comparto mi Energía”, a fin de ejercer el control en la compensación interna con los subsidios otorgados.

El procedimiento contable que las entidades de servicios públicos domiciliarios deberán llevar a cabo para el registro de la prestación del servicio tanto de los usuarios residentes beneficiarios del programa "Comparto mi Energía" como de los usuarios de estratos 4, 5 y 6, y usuarios comerciales e industriales, corresponde a un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1318-PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS, con crédito a la subcuenta correspondiente de la cuenta 43-VENTA DE SERVICIOS.

El factor adicional que pagan voluntariamente los usuarios de los estratos 4, 5 y 6 y sectores industrial y comercial, se registrará en la subcuenta 240723-Fondo de solidaridad y redistribución del ingreso-servicios públicos de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

En el momento de aplicar los procedimientos internos a fin de cruzar el factor adicional pagado voluntariamente por los usuarios de los estratos 4, 5 y 6 y sectores industrial y comercial, con la totalidad de los valores de la factura correspondientes a los consumos de energía eléctrica y gas combustible de los usuarios seleccionados para ser beneficiarios del aporte voluntario "Comparto mi Energía", se debitará la subcuenta 240723-Fondo de solidaridad y redistribución del ingreso-servicios públicos de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y se acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1318-PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS.

En caso de que se genere un superávit de recursos, después de la aplicación del aporte voluntario "Comparto mi Energía" antes mencionada, la empresa registrará el giro de los recursos a la subcuenta del Fondos de Solidaridad y Redistribución del Ingresos-FSSRI del Ministerio de Minas y Energía por el diferencial presentado mediante un débito en la subcuenta 240723-Fondo de Solidaridad y Redistribución del Ingreso -Servicios públicos, de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Por su parte, el Ministerio de Minas y Energía registrará un debito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 240723-Fondo de Solidaridad y Redistribución del Ingreso -Servicios públicos, con el fin de que los mismos se dirijan a beneficiar el consumo de energía eléctrica y gas combustible.

\*\*\*



## CONCEPTO No. 20202000046081 DEL 24-08-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Otros pasivos Ingresos por transferencias y subvenciones Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de los recursos recibidos por el Programa de Apoyo al Empleo Formal (PAEF)

Señores

Profesco Consultores y Auditores S.A.S.  
Manizales, Caldas

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500032152, del día 14 de julio de 2020, mediante la cual consulta:

“Una Sociedad Comercial Anónima conformada entre entidades públicas, descentralizada indirecta, de segundo grado del orden Municipal, sujeta al Régimen de Empresas Industriales y Comerciales del Estado y por Ende aplica el Marco Normativo de la Resolución 414; recibió el aporte estatal de que Trata el Decreto Legislativo 639 de 2020 y la Resolución 1129 de 2020 con referencia al Programa de Apoyo Formal-PAEF.

Dado lo anterior, surgen los siguientes interrogantes:

1. Cómo debería realizarse la contabilización al momento del desembolso del dinero?
2. Este valor se considera un pasivo diferido o un ingreso?
3. En el caso de que sea considerado como un pasivo diferido, en qué momento se afectaría el ingreso?”

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

### CONSIDERACIONES

El Decreto Legislativo 639 del 08 de mayo del 2020 del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, Por el cual se crea el Programa de apoyo al empleo formal -PAEF, en el marco del

Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica declarado por el Decreto 637 de 2020, establece en los siguientes artículos:

“Artículo 1. Objeto. El presente Decreto Legislativo tiene por objeto crear el Programa de apoyo al empleo formal-PAEF, con cargo a los recursos del Fondo de Mitigación de Emergencias -FOME, como un programa social del Estado que otorgará al beneficiario del mismo un aporte monetario mensual de naturaleza estatal, y hasta por tres veces, con el objeto de apoyar y proteger el empleo formal del país durante la pandemia del nuevo coronavirus COVID-19.

Artículo 2. Beneficiarios del Programa de apoyo al empleo formal -PAEF. Podrán ser beneficiarios del PAEF las personas jurídicas que cumplan con los siguientes requisitos:

1. Hayan sido constituidas antes del 10 de enero de 2020;
2. Cuenten con un registro mercantil que haya sido renovado por lo menos en el año 2019. Esto requisito únicamente aplica para las personas jurídicas constituidas en los años 2018 y anteriores.
3. Demuestren la necesidad del aporte estatal al que se refiere el artículo 1 del presente Decreto Legislativo, certificando una disminución del veinte por ciento (20%) o más en sus ingresos.
4. No hayan recibido el aporte de que trata el presente Decreto Legislativo en tres ocasiones; y
5. No hayan estado obligadas, en los términos de los numerales 1, 2 Y 3 del artículo 8 del presente Decreto Legislativo, a restituir el aporte estatal del Programa de apoyo al empleo formal -PAEF.

(...)

Parágrafo 4. El Ministerio de Hacienda y Crédito Público determinará el método de cálculo de la disminución en ingresos de que trata el numeral tercero de este artículo.

Parágrafo 5. La Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social, UGPP, dentro de las labores de fiscalización que adelante durante la vigencia 2021, podrá verificar el cumplimiento de los requisitos establecidos en el Decreto Legislativo para acceder al Programa. Para efectos de verificar el cumplimiento del requisito establecido en el numeral 3 de este artículo la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN deberá remitir a la UGPP la información que sea necesaria para realizar dicha validación.

Artículo 3. Cuantía del aporte estatal del Programa de apoyo al empleo formal -PAEF. La cuantía del aporte estatal que recibirán los beneficiarios del Programa de Apoyo al Empleo Formal -PAEF corresponderá al número de empleados multiplicado por hasta el cuarenta por ciento (40%) del valor del salario mínimo legal mensual vigente.

(...)

Artículo 4. Procedimiento de postulación para la obtención del aporte estatal del Programa de apoyo al empleo formal-PAEF. Las personas jurídicas que cumplan con los requisitos del artículo 2 del presente Decreto Legislativo deberán presentar, ante la entidad financiera en la que tengan un producto de depósito, los siguientes documentos:

1. Solicitud firmada por el representante legal de la empresa, en la cual se manifiesta la intención de ser beneficiario del Programa de apoyo al empleo formal-PAEF.
2. Certificado de existencia y representación legal, en el cual conste el nombre y documento del representante legal que suscribe la comunicación del numeral primero de este artículo.
3. Certificación, firmada por el representante legal y el revisor fiscal, o por contador público en los casos en los que la empresa no esté obligada a tener revisor fiscal, en la que se certifique:
  - 3.1. El número de empleos formales que se mantendrán en el mes correspondiente a través del aporte estatal objeto de este programa.
  - 3.2. La disminución de ingresos, en los términos del numeral 3 del artículo 2 de este Decreto Legislativo.
  - 3.3. Que los recursos solicitados y efectivamente recibidos serán, única y exclusivamente, destinados al pago de los salarios de los empleos formales del beneficiario.

(...)

Parágrafo 2. El Ministerio de Hacienda y Crédito Público establecerá el proceso y las condiciones a las que deberán sujetarse las entidades financieras involucradas, la UGPP y en general todos los actores que participen en este Programa. Esto incluye, entre otros, los periodos y plazos máximos para el cumplimiento de los requisitos y el pago de los aportes, en los términos del presente Decreto Legislativo. Así mismo, la Superintendencia Financiera de Colombia supervisará que las entidades financieras cumplan con lo establecido en el presente Decreto Legislativo y los actos administrativos que lo reglamenten. Para el efecto, podrá utilizar las facultades previstas en el Estatuto Orgánico del Sistema Financiero.

(...)

Artículo 5. Temporalidad del Programa de apoyo al empleo formal -PAEF. El Programa de Apoyo al Empleo Formal -PAEF estará vigente por los meses de mayo, junio y julio de 2020. Los beneficiarios sólo podrán solicitar, por una vez mensualmente, el aporte estatal del que trata este programa hasta por un máximo de tres veces.

(...)

Artículo 8. Obligación de restitución del aporte estatal del Programa de apoyo al empleo formal-PAEF. Sin perjuicio de la responsabilidad a que haya lugar, el aporte estatal de que trata este Decreto Legislativo deberá ser restituido al Estado por parte del beneficiario cuando:

1. El mismo no haya sido utilizado para el pago de los salarios de los trabajadores que corresponden al número de empleados, en los términos del párrafo 1 del artículo 3 de este Decreto Legislativo.
2. Habiendo recibido el aporte, se evidencie que al momento de la postulación, no cumplía con los requisitos establecidos en el artículo 2 de este Decreto Legislativo.
3. Se compruebe que existió falsedad en los documentos presentados para acreditar los requisitos establecidos para la asignación del aporte estatal del Programa de Apoyo al Empleo Formal-PAEF. Para estos efectos, bastará comunicación de la entidad originaria de dichos documentos contradiciendo el contenido de los mismos.
4. El beneficiario manifieste que el aporte recibido fue superior al efectivamente utilizado para el pago de salarios de sus trabajadores del respectivo mes. Únicamente en el caso propuesto en este numeral, la restitución del aporte corresponderá a la diferencia entre lo recibido y lo efectivamente desembolsado para el cumplimiento del objeto de este Decreto Legislativo. La entidad financiera, a través de la cual se realizó el reintegro de este aporte, deberá certificar la restitución de dichos recursos.

Parágrafo. El Ministerio de Hacienda y Crédito Público establecerá, a través de resolución, el proceso de restitución del aporte estatal del Programa de Apoyo al Empleo Formal -PAEF. Para el efecto, el Gobierno nacional podrá suscribir convenios y modificar los vigentes con la red bancaria y otros operadores para garantizar dicha restitución.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

Ahora bien, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos y anexas al Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, Resolución 426 de 2019, establece en el Capítulo IV. Ingresos lo siguiente:

## “2. AYUDAS GUBERNAMENTALES Y SUBVENCIONES

(...)

### 2.2. Subvenciones

#### 2.2.1. Reconocimiento

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

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

5. Las subvenciones se reconocerán cuando la empresa cumpla con las condiciones ligadas a ellas. Dependiendo del cumplimiento de las condiciones asociadas y del tipo de recursos que reciba la empresa, las subvenciones serán susceptibles de reconocerse como pasivos o como ingresos.

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

## CONCLUSIONES

De acuerdo con el marco normativo aplicable a las empresas, los ingresos por subvenciones corresponden a ingresos procedentes de terceros que estén orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico. Estos ingresos pueden estar o no condicionados y pueden ser reintegrables, dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones. 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.

Ahora bien, con el cumplimiento de los requisitos del artículo 2 del Decreto Legislativo 639 de 2020, y la presentación de los documentos listados en el artículo 4 ante la entidad financiera correspondiente, las empresas adquirirían el derecho a recibir los recursos del PAEF, toda vez que esperaban recibir un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalente al efectivo u otro instrumento.

En ese sentido, con la aprobación del traslado de los recursos por parte del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, la empresa debió debitar la subcuenta 132416-Subvenciones por recursos transferidos del gobierno, de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR, y acreditar la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas, de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, toda vez que en el artículo 8 del decreto antes referido se establecieron los eventos en los cuales se debía hacer la restitución del aporte estatal.

Con la recepción de los recursos, la empresa debió debitar la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditar la subcuenta 132416-Subvenciones por recursos transferidos del gobierno, de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR.

Con el cumplimiento de las condiciones, la Empresa debe registrar un ingreso y amortizar 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-Subvenciones por recursos transferidos por el gobierno, de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000053851 DEL 11-09-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Otros activos
	<b>SUBTEMAS</b>	Reclasificación de avances y anticipos entregados a cuentas por cobrar

Doctor  
ROLDÁN ADOLFO JARAMILLO FANDIÑO

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500037032, del 10 de agosto de 2020, en la cual solicita concepto sobre si los anticipos se pueden reclasificar a una cuenta por cobrar y hacerle deterioro.

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

**CONSIDERACIONES**

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

## "2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la empresa 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. (...)

## 2.4. Medición posterior

4. Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción menos cualquier disminución por deterioro de valor.

5. El deterioro se reconocerá de forma separada como un menor valor de las cuentas por cobrar, afectando el gasto del periodo. Para el cálculo del deterioro la empresa podrá realizar la estimación de las pérdidas crediticias de manera individual o de manera colectiva.

6. Cuando la estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se realice de manera individual, por lo menos al final del periodo contable, se verificará si existen indicios de deterioro originados por el incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o el desmejoramiento de sus condiciones crediticias. 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 cálculo del valor presente se utilizará como factor de descuento la tasa de interés de los TES con plazos similares a los estimados para la recuperación de los recursos.

7. Cuando la estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se realice de manera colectiva, por lo menos al final del periodo contable, la empresa estimará el deterioro de las cuentas por cobrar a través de una matriz de deterioro u otra metodología que permita estimar el riesgo crediticio en la fecha de medición. La estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se puede realizar de manera colectiva, cuando estas compartan características similares que pueden influir en su riesgo crediticio, tales como, sector industrial, condiciones contractuales, ubicación geográfica, calificación del deudor o plazos de vencimiento. (...)

## 2.5. Baja en cuentas

10. Se dejará de reconocer, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando se pague, cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y los beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar se transfieran. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros de la cuenta por cobrar y la diferencia entre este y el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La empresa reconocerá separadamente, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos en la transferencia. (...)" (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas, establece la siguiente descripción de la cuenta de Avances y anticipos entregados:

“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.

#### DINÁMICA

##### SE DEBITA CON:

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

##### SE ACREDITA CON:

1-El valor de los avances legalizados o anticipos aplicados producto del cumplimiento de los convenios, contratos, acuerdos o entrega de bienes.

2-El valor de las devoluciones de los anticipos.

3-El valor de la facturación recibida por los costos y gastos en que se incurra por el desarrollo de la operación conjunta.

4-El valor de los avances y anticipos entregados que se den de baja.”

#### CONCLUSIONES

En términos generales bajo el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, los recursos entregados en calidad de anticipo no son objeto de estimación del deterioro, dado que se espera recibir en el futuro un bien o servicio en lugar de un flujo financiero fijo determinable.

No obstante, si la empresa tiene el derecho pleno a recibir un reembolso de dinero como consecuencia de un cambio en las circunstancias o incumplimiento por parte del tercero, las partidas inicialmente clasificadas como avances y anticipos entregados deben ser reclasificadas como cuentas por cobrar y, por consiguiente, son objeto de estimaciones de pérdidas por deterioro del valor conforme a lo señalado en el numeral 2.4 de 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 Ahorro del Público, incorporado mediante la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000054711 DEL 21-09-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Ingresos fiscales
	<b>SUBTEMAS</b>	Procedimiento contable para el reconocimiento de las rentas derivadas de la explotación, administración y operación de juegos de suerte y azar y las sanciones impuestas en ejercicio de la facultad de fiscalización.

Doctora  
LUZ MARY CÁRDENAS HERRERA  
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. 20205500034112, del 27 de julio de 2020, en la cual solicita concepto sobre el siguiente caso:

“La Lotería de Bogotá, Empresa e Industrial Comercial (Sic) del Distrito es la entidad con competencia para la operación del juego de Lotería Tradicional o de Billetes y la adjudicación de la operación del juego de apuestas permanentes en el Distrito Capital.

Conforme con lo establecido en la Ley 643 de 2001, y sus decretos reglamentarios, por la operación de juegos de suerte y azar aquel que se encuentre facultado por la ley o que opere el monopolio con autorización de la autoridad competente debe transferir una renta del monopolio o unos derechos de explotación con destino a los servicios de salud a cada una de las entidades encargadas de administrar estos recursos en los términos establecidos en el Decreto 780 de 2016 y unos gastos de administración a la entidad que otorga la respectiva autorización.

Conforme con lo anterior, estamos ante la existencia de renta del monopolio cuando la operación del juego se realiza de forma directa en los términos del artículo 6 de la ley 643 de 2001, como es el caso de la operación del juego de Lotería Tradicional o de Billetes que realiza la Lotería de Bogotá de manera directa, al respecto señala el artículo referido que:

(...)

Conforme con lo anterior, la Lotería de Bogotá por la operación directa del juego de lotería tradicional liquida, declara y paga mensualmente en concordancia con lo dispuesto en el artículo 2.6.4.2.21.7. del Decreto 780 de 2016 a título de renta del monopolio señalado en el literal a) del artículo 6 de la Ley 643 de 2001 el valor correspondiente al 12% de las ventas brutas de cada sorteo.

Para el efecto, realiza el reconocimiento contable de la obligación generada realizando un movimiento DEBITO en la cuenta a (Sic) la subcuenta 5618-Juegos de Suerte y Azar (subcuenta 561811-Renta del Monopolio de los Juegos de Suerte y Azar) y un movimiento CREDITO en la cuenta la cuenta (Sic) 2490-Otras cuentas por Pagar (Subcuenta 249062-Renta del Monopolio de los Juegos de Suerte y Azar de Azar); cuenta del pasivo que es debitada cuando liquida, declara y paga la respectiva declaración ante las entidades encargadas del recaudo de dichos recursos.

Sin perjuicio de lo anterior, la Ley 643 de 2001 fija también la posibilidad de que exista operación de los juegos de suerte y azar mediante terceros de la cual se deriva la obligación de los terceros operadores el de pagar derechos de explotación, al respecto señala el artículo 7 de la precitada ley que:

(...)

En consonancia con lo anterior, el artículo 22 de la misma ley señaló en su inciso segundo que la operación del juego de apuestas permanentes o chance solo puede ser operado por terceros por un término de cinco años, al respecto este artículo estableció que:

(...)

En cumplimiento de dicha disposición, la Lotería de Bogotá suscribió el Contrato de Concesión No. 068 de 2016 por medio del cual entregó en concesión la operación del juego de apuestas permanentes a la empresa Grupo Empresarial en Línea S.A., fijando en su cláusula segunda la obligación para la empresa concesionaria de girar a la salud unos derechos de explotación mínimos y unos gastos de administración por cada uno de los cinco (5) años contratados tal y como se ilustra en el siguiente cuadro:

(...)

Frente al giro de los derechos de explotación, señaló el artículo 16 de la Ley 1393 de 2010 que los recursos generados por concepto de derechos de explotación deben ser girados directamente por el operador del juego a los respectivos fondos, fondos que fueron definidos por el Artículo 2.6.4.2.2.1.11. del Decreto 780 de 2016.2

(...)

En este caso, teniendo de presente que los recursos correspondientes a los derechos de explotación del juego de apuestas permanentes deben ser transferidos a las entidades definidas en las normas antes mencionadas, la Lotería de Bogotá no realiza un reconocimiento contable de dichas obligaciones.

Ahora bien, adicional a los derechos de explotación la empresa concesionaria del juego de apuestas permanentes debe liquidar, declarar y pagar mensualmente el valor correspondiente al 1% de los derechos de explotación a título de gastos de administración, conforme a lo señalado en el inciso segundo del artículo 9 de la Ley 643 que estableció:

(...)

Frente a estos, por tratarse de ingreso para la Lotería, se reconocen contablemente los valores generados mensualmente por la operación realizando un movimiento DEBITO a la cuenta 1324-Subvenciones por Cobrar (subcuenta 132495-Otras Subvenciones) y un movimiento CREDITO a la cuenta 4110-Ingresos no Tributarios (subcuenta 411045-Cuotas de Sostenimiento).

Por otra parte, en el evento de identificarse presuntos incumplimientos por parte del operador del juego de apuestas permanentes o cualquier otro operador autorizado, la Lotería por ser la entidad administradora del monopolio rentístico de juegos de suerte y azar en el distrito capital en los términos establecidos en la Ley 643 de 2001, podrá imponer las sanciones de que trata el artículo 44 de la misma ley relativo a las sanciones por la evasión de los derechos de explotación, sin perjuicio de que en aquellos casos en los que medie contrato en aplicación de lo señalado en el artículo 17 de la Ley 1150 la Lotería respetando y dando cumplimiento del debido proceso y de conformidad con el procedimiento establecido en el artículo 86 de la Ley 1474 imponga las sanciones derivadas del incumplimiento contractual.

Conforme a lo expuesto, amablemente solicitamos se conceptúe frente a las siguientes interrogantes que actualmente tiene la lotería relacionados con los casos en concreto, que se exponen a continuación:

1. Si el reconocimiento contable que hace actualmente la Lotería de Bogotá respecto de las rentas del monopolio generadas por la operación directa y del reconocimiento de los gastos de Administración liquidados, declarados y pagados por el concesionario se ajusta al procedimiento definido por la Contaduría General de Nación.

2. ¿La Lotería debe reconocer en su contabilidad los derechos de explotación generados por la operación del juego de apuestas permanentes la cual es realizada a través de un tercero? De ser afirmativa la respuesta, ¿Cuál es el procedimiento contable que debe seguir la Lotería para reconocer dichos valores? ¿Qué cuentas contables deben ser afectadas?

3. En el caso de aplicación de sanciones, ¿Qué procedimiento debe seguir la lotería para efectos del reconocimiento contable de una sanción? ¿Qué partidas contables se afectarán para el reconocimiento de sanción aplicada y para el reconocimiento del pago respectivo?”

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

### CONSIDERACIONES

Ley 643 de 2001 Por la cual se fija el régimen propio del monopolio rentístico de juegos de suerte y azar, establece:

“ARTICULO 6o. OPERACION DIRECTA. La operación directa es aquella que realizan los departamentos y el Distrito Capital, por intermedio de las empresas industriales y comerciales, y sociedades de capital público establecidas en la presente ley para tal fin. En este caso, la renta del monopolio está constituida por:

a) Un porcentaje de los ingresos brutos de cada juego, que deberán ser consignados en cuenta especial definida para tal fin, mientras se da la transferencia al sector de salud correspondiente en los términos definidos por esta ley;

b) Los excedentes obtenidos en ejercicio de la operación de diferentes juegos, que no podrán ser inferiores a las establecidas como criterio mínimo de eficiencia en el marco de la presente ley. De no lograrse los resultados financieros mínimos, se deberá dar aplicación al séptimo inciso del artículo 336 de la Carta Política;

c) Para el caso de las loterías la renta será del doce por ciento (12%) de los ingresos brutos de cada juego, sin perjuicio de los excedentes contemplados en el literal anterior.

ARTICULO 7o. OPERACION MEDIANTE TERCEROS. La operación por intermedio de terceros es aquella que realizan personas jurídicas, en virtud de autorización, mediante contratos de concesión o contratación en términos de la Ley 80 de 1993, celebrados con las entidades territoriales, las empresas industriales y comerciales del Estado, de las entidades territoriales o con las sociedades de capital público autorizadas para la explotación del

monopolio, o cualquier persona capaz en virtud de autorización otorgada en los términos de la presente ley, según el caso.

La renta del monopolio está constituida por los derechos de explotación que por la operación de cada juego debe pagar el operador.

El término establecido en los contratos de concesión para la operación de juegos de suerte y azar no podrá ser inferior de tres (3) años ni exceder de cinco (5) años.

La concesión de juegos de suerte y azar se contratará siguiendo las normas generales de la contratación pública, con independencia de la naturaleza jurídica del órgano contratante.

ARTICULO 8o. DERECHOS DE EXPLOTACION. En aquellos casos en que los juegos de suerte y azar se operen por medio de terceros, mediante contrato de concesión o por autorización, la dependencia o entidad autorizada para la administración del respectivo juego del monopolio rentístico de juegos de suerte y azar, percibirá a título de derechos de explotación, un porcentaje de los ingresos brutos de cada juego, salvo las excepciones que consagre la presente ley.

Los derechos de explotación anticipados o causados por operación de terceros deberán ser consignados en cuenta especial para tal fin y ser girados directamente a los servicios de salud o a la entidad que haga sus veces, al Fondo del Pasivo Pensional del Sector Salud correspondiente, dentro de los primeros diez (10) días hábiles del mes siguiente a su recaudo.

ARTICULO 9o. RECONOCIMIENTO Y FIJACION DE LOS GASTOS DE ADMINISTRACION. En el caso de la modalidad de operación directa, los gastos máximos permisibles de administración y operación serán los que se establezcan en el reglamento; estos se reconocerán a las entidades administradoras del monopolio rentístico de juegos de suerte y azar por cada modalidad de juego que se explote directamente. Para tal efecto se observarán los criterios de eficiencia establecidos en la presente ley.

Sin perjuicio de los derechos de explotación, cuando el juego se opere a través de terceros, estos reconocerán a la entidad administradora del monopolio como gastos de administración un porcentaje no superior al uno por ciento (1%) de los derechos de explotación” (Subrayados fuera del texto).

Por otra parte, la Ley 1474 de 2011 por la cual se dictan normas orientadas a fortalecer los mecanismos de prevención, investigación y sanción de actos de corrupción y la efectividad del control de la gestión pública, establece en su artículo 86 lo siguiente:

“ARTÍCULO 86. IMPOSICIÓN DE MULTAS, SANCIONES Y DECLARATORIAS DE INCUMPLIMIENTO. Las entidades sometidas al Estatuto General de Contratación de la Administración Pública podrán declarar el incumplimiento, cuantificando los perjuicios del mismo, imponer las multas y sanciones pactadas en el contrato, y hacer efectiva la cláusula penal. Para tal efecto observarán el siguiente procedimiento (...)”

En lo relacionado con la regulación contable, en el Marco de sus competencias, la CGN expidió la Resolución 414 de 2014 (y sus modificaciones), 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”.

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, establece el principio de asociación, y establece que “el reconocimiento de ingresos está asociado con los costos y gastos en los que se incurre para producir tales ingresos”.

Así mismo, en lo relacionado con el reconocimiento de ingresos, gastos y costos, el Marco Conceptual establece:

#### “6.1.4 Ingresos

Los ingresos son los incrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decremento de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios de este patrimonio. (...)

#### 6.1.5 Gastos

Los gastos son los decrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien

por la generación o aumento de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con las distribuciones realizadas a los propietarios de este patrimonio.

(...)

#### 6.1.6 Costos

Los costos son los decrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, que están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos y que dan como resultado decrementos en el patrimonio.” (Subrayado fuera de texto)”

Ahora bien, dentro de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, la Norma de ingresos de actividades ordinarias del Marco Normativo, establece:

##### “1.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de actividades ordinarias los que 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.

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.

#### 1.1.3. Ingresos por el uso de activos por parte de terceros

10. Se reconocerán como ingresos derivados del uso de activos de la empresa por parte de terceros los intereses, las regalías o derechos de explotación concedidos, los arrendamientos, y los dividendos o participaciones, entre otros.

11. Los ingresos por el uso de activos por parte de terceros se reconocerán siempre que el valor de los ingresos pueda medirse con fiabilidad y sea probable que la empresa reciba los beneficios económicos asociados con la transacción (...)" (Subrayados fuera del texto).

Por otra parte, la Lotería de Bogotá elevó consulta a la CGN mediante oficio radicado No 20205500005532 del 6 de febrero de 2020, solicitando pronunciamiento frente al registro contable por los derechos de explotación girados por el concesionario a los Fondos de Salud de Bogotá y Cundinamarca. Como respuesta a dicho Oficio, la CGGN emitió el concepto radicado No 20202000004491 del 20 de febrero de 2020, en el cual se concluyó lo siguiente:

“De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que en razón a que es al concesionario a quien le corresponde pagar el por ciento (12%) sobre los ingresos brutos a título de derechos de explotación con destino a la salud, estos recursos no cumplen con los criterios para el reconocimiento como ingresos, gastos o costos por parte de la Lotería y por tanto no debe registrarlos en su contabilidad, toda vez que el sujeto pasivo es el Grupo Empresarial en Línea S. A. y los beneficiarios son los fondos territoriales de salud.

Bajo este contexto, si la Lotería considera que debe efectuar algún tipo de control sobre el pago de estas obligaciones por parte del concesionario, puede a su discreción efectuar los registros en cuentas de orden, o hacer las respectivas revelaciones en las notas a los estados financieros, con la información disponible” (Subrayado fuera del texto).

## CONCLUSIONES

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

De acuerdo con la Ley 643 de 2001, el monopolio rentístico de juegos de suerte y azar se puede operar directamente, o a través de terceros. En el primer caso, la operación directa es aquella que realizan los departamentos y el Distrito Capital, por intermedio de las empresas industriales y comerciales, y sociedades de capital público establecidas en la presente ley para tal fin.

Para el caso de la operación a través de terceros, es aquella que realizan personas jurídicas, en virtud de autorización, mediante contratos de concesión o contratación en términos de la Ley 80 de 1993, celebrados con las entidades territoriales, las empresas industriales y comerciales del Estado, de las entidades territoriales o con las sociedades de capital público autorizadas para la explotación del monopolio. Adicionalmente, cuando la operación es realizada a través de terceros, estos reconocerán a la entidad administradora del monopolio como gastos de administración un porcentaje no superior al uno por ciento (1%) de los derechos de explotación.

Por otra parte, en virtud de lo establecido en la Ley 1474 de 2011, las entidades sometidas al Estatuto General de Contratación de la Administración Pública podrán declarar el incumplimiento, cuantificando los perjuicios del mismo, imponer las multas y sanciones pactadas en el contrato, y hacer efectiva la cláusula penal, para lo cual deberán observar lo establecido en dicha norma.

Así las cosas, bajo este contexto, se identifican los siguientes escenarios sobre los cuales se desarrolla el respectivo procedimiento contable:

1. Operación directa por parte de la empresa, del monopolio rentístico de juegos de suerte y azar.

En este escenario, la Lotería de Bogotá reconocerá el ingreso correspondiente por la operación de juegos de suerte y azar, por lo que debitará la subcuenta 131703-Juegos de suerte y azar de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 4340-JUEGOS DE SUERTE Y AZAR.

Así mismo, la empresa asume directamente las obligaciones derivadas de rentas de monopolio de juegos de suerte y azar destinadas al sector salud, la cual está determinada como el 12% de los ingresos brutos de cada juego que opere directamente.

El registro de esta obligación se realizará debitando la subcuenta 561811-Renta del monopolio de los juegos de suerte y azar de la cuenta 5618-JUEGOS DE SUERTE Y AZAR y acreditando la subcuenta 249062-Renta del monopolio de los juegos de suerte y azar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Con el traslado de los recursos a las entidades de salud correspondientes, la Empresa debitará la subcuenta 249062-Renta del monopolio de los juegos de suerte y azar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

2. Operación a través de terceros del monopolio rentístico de juegos de suerte y azar.

Para este caso, en lo relacionado con el 12% destinado al sector salud por concepto de rentas de monopolio de juegos de suerte y azar, asociados al Contrato de Concesión No. 068 de 2016, la empresa aplicará lo establecido en el concepto No 20202000004491 del 20 de febrero de 2020 emitido por la CGN y en el cual se pronunció sobre este tema.

Ahora bien, respecto al 1% de los derechos de explotación a título de gastos de administración, conforme a lo señalado en el inciso segundo del artículo 9 de la Ley 643, la entidad lo reconocerá debitando la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta 480890-Otros ingresos diversos de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS. Cuando los recursos se desembolsen en las cuentas de la Lotería, esta debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

Por otra parte, en relación con las sanciones por incumplimientos que la Lotería imponga en virtud de lo establecido en el artículo 86 de la Ley 1474, cuando el acto administrativo

en el que se realiza la liquidación de la sanción quede en firme, se debitará la subcuenta 131104-Sanciones de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS y acreditará la subcuenta 411004-Sanciones de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Posteriormente, si el tercero al que se le impuso la sanción acude a la jurisdicción para alegar el contenido del acto administrativo, la Lotería mantendrá reconocida la cuenta por cobrar hasta que el juez se pronuncie al respecto. Si el acto administrativo se mantiene incólume, la Lotería continuará reconociendo la cuenta por cobrar en los términos establecidos por la Norma.

Si se declara la nulidad del acto administrativo, la Lotería procederá a la baja en cuentas de la cuenta por cobrar toda vez que ya no se espera ningún beneficio económico de esta, para lo cual debitará la subcuenta 411004-Sanciones de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS y acreditará la subcuenta 131104-Sanciones de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS, cuando la nulidad es declarada en el mismo periodo contable en el que se reconoció la sanción.

Si la nulidad es declarada en un periodo contable posterior al reconocimiento de la sanción, la entidad debitará la subcuenta 580423-Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar de la cuenta 5804-FINANCIEROS y acreditará la subcuenta 131104-Sanciones de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

\*\*\*

<b>CONCEPTO No. 20201100051651 DEL 06-11-2020</b>
---

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Otros ingresos Otros gastos
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de las cuentas por cobrar por hurto de mercancía vendida.

Doctor  
ANDRÉS ORLANDO GUTIÉRREZ MORA  
Profesional Especializado  
Subgerencia Financiera  
Empresa de Licores de Cundinamarca  
Cota. Cundinamarca

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010043122, el día 14 de octubre de 2020, mediante la cual consulta:

“Durante la vigencia actual se realizó facturación de nuestros productos a dos empresas y se realizó la respectiva entrega de la mercancía.

Posterior a ello se identifica por parte del área (sic) de tesorería (sic) que los pagos no fueron efectuados por cheques devueltos por lo que se mantiene una cartera pendiente de cobrar.

Al realizar la gestión de cobro se evidencia que los documentos aportados corresponden a dos empresas, pero que quienes los aportaron no eran representantes ni estaban autorizados para actuar a nombre de dichas empresas.

Por lo anterior se identifica un posible fraude el cual fue informado a la Aseguradora quien realizó la investigación y declaró el siniestro y realizó la indemnización por el valor de la mercancía a precio de costo.

1. ¿Cual (sic) debe ser el registro contable para dar de baja dicha cartera?
2. ¿Cuál (sic) es registro contable para el reconocimiento del valor de la indemnización pagado por la entidad aseguradora?

3. ¿Qué (sic) sucede con el registro contable que se realizó para la salida de mercancía y reconocimiento del costo de Ventas?”

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

## CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución 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. (...)” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución 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 los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.” (Subrayado fuera de texto).

Ahora bien, el Catálogo General de Cuentas para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, incorporado por la Resolución N° 139 de 2015 y sus modificaciones, señala:

**“4808-INGRESOS DIVERSOS****DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de los ingresos de la empresa provenientes de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas.

**DINÁMICA****SE DEBITA CON:**

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

**SE ACREDITA CON:**

1- El valor causado por los diferentes conceptos.”

**“5890-GASTOS DIVERSOS****DESCRIPCIÓN**

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

**DINÁMICA****SE DEBITA CON:**

1- El valor causado por los diferentes conceptos.

**SE ACREDITA CON:**

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

**CONCLUSIONES**

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

De acuerdo con el Marco Conceptual para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, contenido en el anexo a la Resolución N° 414 de 2014, se deben reconocer 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 de efectivo u otro instrumento. En este sentido, cuando se presenta el hurto de los recursos, mediante uno de sus medios de cobranza, y por lo tanto la empresa pierde el control de tales recursos, se debe proceder a retirarlos del estado de situación financiera de la empresa

mediante un débito en la subcuenta 589017-Pérdidas en siniestros, de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS y un crédito en la subcuenta respectiva donde efectuó la aplicación del recaudo por la venta de la mercancía.

Ahora bien, cuando la Aseguradora reconozca la indemnización de la mercancía hurtada, la empresa deberá realizar el respectivo reconocimiento contable, debitando 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. Posteriormente, con el ingreso de los dineros, la empresa registrará un débito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en la subcuenta 138421-Indemnizaciones, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

Por su parte, el registro contable de la salida de mercancía en el costo de ventas, deberá seguirse manteniendo reconocido en el estado de resultados, toda vez que corresponde a costos asociados con la producción de bienes que formaron parte de una venta de bienes, los cuales tienen relación directa con los ingresos provenientes de las actividades ordinarias de la empresa.

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

\*\*\*



<b>CONCEPTO No. 20201100068211 DEL 22-12-2020</b>

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Ingresos por transferencias y subvenciones
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de aportes realizados por entidades en terceros en virtud de los contratos de Gestión Integral de Proyectos.

Doctor  
 RICARDO ANDRÉS OVIEDO LEÓN  
 Subgerente Financiero  
 Empresa Nacional Promotora del Desarrollo Territorial  
 Bogotá D.C

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20195500044062, el día 18 de diciembre de 2019, mediante la cual solicitó reconsideración de los conceptos 20182000034161 del 10 de julio de 2018 y 20192000005021 del 15 de febrero de 2019 sobre el reconocimiento de aportes recibidos por los clientes para la ejecución de proyectos de la línea de Gerencia integral de Proyectos.

La anterior solicitud se realiza por la entidad con base en los argumentos que se resumen a continuación:

En consideración de ENTerritorio, la CGN ha enfocado las respuestas emitidas con base en referencias aisladas de ingresos sobre algunos párrafos de la NIIF 15, sin considerar que dicho estándar respecto del anterior (NIC 18 aplicable hasta 2017) no cambió la definición de ingresos, de tal forma que las partidas que se consideraban ingresos a la luz de la NIC 18 siguen siendo ingresos a la luz de la NIIF 15.

Con base en la definición de ingresos del Marco Conceptual para la Información Financiera, ENTerritorio manifiesta que en ningún caso los aportes recibidos por los clientes para la ejecución de un proyecto derivado de la línea de gerencia de proyectos, dará como resultado un incremento en el patrimonio de la entidad, por varias razones, entre las cuales se resalta:

- i) Contractualmente se establece en el convenio la destinación específica del recurso pagado, por lo tanto, en ninguna circunstancia la entidad puede disponer de estos recursos para algo diferente a la ejecución del convenio,
- ii) El costo que asume el cliente, referente a los servicios prestados por la Entidad está pactado en las condiciones del contrato, en consecuencia, dicho costo representa la contraprestación de ENTerritorio que en ningún caso puede ser mayor a lo acordado, esta contraprestación es fija y se refiere a la cuota de gerencia que corresponde al ingreso de ENTerritorio,
- iii) Si ENTerritorio optimiza los costos de ejecución no incrementa su utilidad en el negocio, dado que traslada ese beneficio al cliente, y
- iv) En el evento que al finalizar el proyecto existan saldos no ejecutados, ENTerritorio está obligado a devolverlos al cliente en virtud de lo acordado contractualmente.

Dado lo anterior, ENTerritorio considera que las obligaciones derivadas de los acuerdos contractuales conllevan a que la empresa deba hacer un reconocimiento en el pasivo.

Por otra parte, desde la perspectiva del rol que juega ENTerritorio en los contratos de gerencia de proyectos, considera que su papel no es el de un principal, en los términos establecidos en la NIIF 15 dado que, tal y como se establece en el párrafo FC385S, el control es el factor determinante al evaluar si una entidad es un principal o un agente. Así mismo, el párrafo 33 de la NIIF 15 señala que “El control de un activo hace referencia a la capacidad para redirigir el uso del activo y obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes. El control incluye la capacidad de impedir que otra entidad dirijan el uso del activo y obtengan sus beneficios (...)”

ENTerritorio manifiesta que si el control se analiza en el contexto de un contrato interadministrativo de gerencia de proyectos en el que se contrata a la empresa para la construcción de un activo, la conclusión es que los activos construidos con los aportes recibidos del cliente no pueden ser usados para prestar bienes y servicios, ni para mejorar el valor de otros activos, ni para liquidar pasivos o reducir gastos, ni para venderlos o intercambiarlos, ni pignorarlos en garantía y mucho menos para conservarlo, de tal forma que ENTerritorio no tiene el control contable del activo, lo cual es una condición necesaria para su reconocimiento como tal en los estados financieros.

Por otra parte, la empresa considera que, en lo relacionado con los inventarios, puesto que la NIC 2 se refiere a los inventarios como activos destinados para la venta o en forma de materiales y suministros para el consumo, determinar si el contrato de gerencia de

proyectos celebrado con la finalidad de construir un bien incorpora una venta, es fundamental para su clasificación como inventarios.

Con base en el artículo 1849 del Código Civil, ENTerritorio señala que la compraventa es un contrato en que una de las partes se obliga a dar una cosa y la otra a pagarla en dinero. Por otra parte, el artículo 905 del Código de Comercio define la compraventa como un contrato en que una de las partes se obliga a transmitir la propiedad de una cosa y la otra a pagarla en dinero. El dinero que el comprador da por la cosa vendida se llama precio.

Según la empresa, en los convenios de la línea de gerencia de proyectos el aporte es el insumo con el cual ENTerritorio ejecuta el proyecto que le fue encomendado, en otras palabras, sin aporte no hay proyecto ni ejecución y, por ende, el aporte no constituye una cuenta por cobrar enmarcada como activo financiero sometido a riesgo crediticio. Distinto ocurre con la cuota de gerencia que representa la contraprestación cobrada por el servicio prestado la cual se si está sujeta a riesgo de crédito y se reconoce como ingreso y cuenta por cobrar en cumplimiento con las obligaciones de desempeño del contrato.

Frente a los rendimientos financieros, la empresa señala que la titularidad de estos no son una condición para considerar y concluir si se actúa como agente o principal, por cuanto dichos rendimientos corresponden a ENTerritorio por el pago que recibe de conformidad con lo acordado en el contrato dada la posición que se asume, de ejecutar el proyecto por cuenta y riesgo.

Adicionalmente, basados en los conceptos emitidos por la CGN con anterioridad a la entrada en vigor de la NIIF 15, en los que se establecía que tales aportes se debían reconocer como recursos recibidos en administración, la empresa solicita mantener la posición de dichos conceptos por cuanto la NIIF 15 no replanteó la definición de ingresos que contemplaba la NIC18.

Teniendo en cuenta las fechas en que los conceptos fueron emitidos, ¿Por qué cambia en menos de tres meses la posición de la contaduría respecto del manejo contable del mismo negocio jurídico, si la NIIF 15 no replanteó la definición de ingresos que contemplaba la NIC 18?

Adicionalmente, ¿ENTerritorio ha venido reconociendo los aportes de la línea gerencia de proyectos de manera errónea desde el inicio de este negocio jurídico? Antes como ahora, la Contaduría ha sido la entidad reguladora y siempre la empresa ha acogido su doctrina contable, entonces ¿Cuál es el procedimiento para el cambio de doctrina? ¿Qué pasa con la contabilidad que está en ejecución?

Por lo expuesto anteriormente, la solicitud de la empresa es la siguiente:

“1. Nuevamente se solicita que se reconsidere la posición frente al reconocimiento de ingresos a la interpretación de la aplicación de la NIIF 15 en los contratos de Gerencia de Proyectos.

2. Solicitamos se realice una mesa de trabajo a la cual seamos convocados a fin de absolver las inquietudes, y exponer nuestra posición, por cuanto conocemos las dificultades que se presentan dada la especificidad de este tipo del Contrato de Gerencia de Proyectos.

3. En caso de ratificar la posición de la CGN y considerando que para ENTerritorio el cumplimiento de esta directriz modificaría toda la estructura operacional, financiera y tecnológica de la entidad, se permita adoptar la medida para los nuevos contratos que se suscriban o se conceda un periodo de transición razonable que permita dar la aplicación indicada.

4. En caso de ratificar la posición, es importante conocer ¿bajo qué sustento normativo (NIC2) ENTerritorio puede aplicar el concepto 20182300044211 emitido por la CGN al Departamento de la Prosperidad Social respecto del reconocimiento de inventarios?”

Con base en lo anterior, la mesa de trabajo realizada con la empresa el día 10 de febrero de 2020, así como los análisis realizados en la reunión del Comité Técnico de Doctrina Contable de la CGN en las sesiones del 19 de noviembre y del 15 de diciembre del 2020, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

El Fondo Financiero de Proyectos de Desarrollo, (hoy ENTerritorio) suscribió el Contrato Interadministrativo de Gerencia de Proyectos N°215050 de 2015 con el Departamento Nacional de Planeación.

En la cláusula segunda de dicho contrato, se establecen como obligaciones de FONADE (hoy ENTerritorio), entre otras, las siguientes:

“SEGUNDA. OBLIGACIONES DE FONADE: Sin perjuicio de las demás obligaciones que por su naturaleza y por disposición legal le corresponden, en desarrollo del objeto del presente contrato FONADE, se obliga a:

1. Ejecutar la Gerencia del Contrato bajo su exclusivo riesgo y responsabilidad.

(...)

4. Garantizar que las actividades desarrolladas en el marco del presente contrato cumplan con las condiciones de calidad técnica, económica razonable y de seguridad jurídica.

(...)

10. Gestionar el apoyo operativo, administrativo y logístico para la contratación de los operadores que se requieran para el desarrollo del objeto del presente contrato, y ejercer la supervisión de los mismos.

(...)

14. Adelantar los procesos de selección y contratación de las personas naturales o jurídicas que se requieran para el desarrollo de las actividades del contrato, de conformidad con los procedimientos de selección contractual

(...)

18. Aprobar las pólizas pactadas en los contratos derivados.

19. Exigir y aprobar las modificaciones de las garantías únicas en los eventos en que se efectúen adiciones, prorrogas, suspensiones, etc. a los contratos respectivos.

(...)

25. Designar el supervisor del presente contrato,

(...)

28. Adelantar las gestiones pertinentes y entregar al DNP los productos incluidos en la sección 5.2 de la propuesta y en los términos definidos en la misma.

29. Realizar seguimiento y control a los productos de los contratistas, a través de visitas y otros mecanismos definidos en su manual de contratación y en el manual-operativo que se defina para el presente contrato.

30. Presentar al DNP informes de gestión por mes vencido sobre el avance de ejecución del contrato. El informe de gestión incluye aspectos precontractuales, contractuales, post-contractuales, y ejecución presupuestal el cual será elaborado de acuerdo con el modelo de informe diseñado por FONADE para tal fin, y serán entregados dentro de los primeros quince (15) días calendario de cada mes, excepto el informe de gestión final que será entregado a los sesenta (60) días calendario a partir del vencimiento del contrato.

(...)

34. Suscribir las actas de recibo de productos objeto del contrato dentro de los cinco (5) días siguientes a la entrega, por parte del contratista.

(...)

35. Adelantar todos los trámites necesarios para entregar los productos del contrato al DNP.

(...)

46. FONADE constituirá la provisión contingente que corresponda, en virtud de la ejecución del convenio, de acuerdo con el modelo de factor de riesgo inherente al mismo” (Subrayados fuera del texto).

Por otra parte, la cláusula sexta de dicho contrato establece el valor del contrato y define:

“SEXTA.- VALOR TOTAL DEL CONTRATO: El valor del presente Contrato es hasta por la suma de SETENTA Y TRES MIL QUINIENTOS DIECIOCHO MILLONES DE PESOS MICTE (\$73.518.000.000), incluidos todos los costos directos e indirectos e impuestos de ley a que haya lugar, los cuales se encuentran amparados con los certificados de disponibilidad presupuestal Nos. 18215 del 07 de septiembre de 2015 y 18715, 18815,18915 del 09 de Septiembre de 2015 expedidos por el Coordinador del Grupo de Presupuesto del DNP y el certificado de disponibilidad No. 3490 del 22 de Septiembre de 2015 expedido por el responsable del Control de Presupuesto de FONADE” (Subrayados fuera del texto).

Ahora bien, en lo relacionado con la regulación contable pública, la Resolución 037 de 2017, incorporó al Régimen de Contabilidad Pública el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público.

Por lo anterior, el Marco Conceptual para la Información Financiera del “Anexo técnico compilatorio No. 1” del Decreto 2420 de 2015 (Decreto 2483 del 28 de diciembre de 2018), y el “Anexo técnico compilatorio y actualizado 1 - 2019, de las Normas de Información Financiera, grupo 1” del Decreto 2270 del 2019, incorporados a la regulación contable pública por la CGN con las Resoluciones 049 de 2019 y 056 de 2020 respectivamente, define los ingresos como “(...) incrementos en los activos o disminuciones en los pasivos que dan lugar a incrementos en el patrimonio, distintos de los relacionados con aportaciones de los tenedores de derechos sobre el patrimonio”.

En ese sentido, la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 15 de los anexos incorporados a la regulación contable pública por la CGN con las Resoluciones 049 de 2019 y 056 de 2020 respectivamente, hace referencia a los ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes. Dicha Norma señala:

“Alcance

(...)

6 Una entidad aplicará esta Norma a un contrato solo si la contraparte del contrato es un cliente. Un cliente es una parte que ha contratado con una entidad para obtener bienes o servicios que son resultado de las actividades ordinarias de la referida entidad a cambio de una contraprestación. Una contraparte del contrato no sería un cliente si, por ejemplo, ha contratado con la entidad participar en una actividad o proceso en el que las partes del contrato comparten los riesgos y beneficios que resulten de dicha actividad o proceso (tal como el desarrollo de un activo en un acuerdo de colaboración) en lugar de obtener el producido de las actividades ordinarias de la entidad.

(...)

Identificación de las obligaciones de desempeño

22 Al comienzo del contrato, una entidad evaluará los bienes o servicios comprometidos en un contrato con un cliente e identificará como una obligación de desempeño cada compromiso de transferir al cliente:

- a) un bien o servicio (o un grupo de bienes o servicios) que es distinto; o
- b) una serie de bienes o servicios distintos que son sustancialmente iguales y que tienen al mismo patrón de transferencia al cliente (véase párrafo 23)

(...)

Satisfacción de las obligaciones de desempeño

31 Una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias cuando (o a medida que) satisfaga una obligación de desempeño mediante la transferencia de los bienes o servicios comprometidos (es decir, uno o varios activos) al cliente. Un activo se transfiere cuando (o a medida que) el cliente obtiene el control de ese activo.

(...)

Determinación del precio de la transacción

47 Una entidad considerará los términos del contrato y sus prácticas tradicionales de negocio para determinar el precio de la transacción. El precio de la transacción es el importe de la contraprestación a la que una entidad espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos con cliente, excluyendo los importes recaudados en nombre de terceros (por ejemplo, algunos Impuestos sobre las ventas). La contraprestación

que se compromete en un contrato con un cliente puede incluir importes fijos, importes variables, o ambos.

48 La naturaleza, calendario e importe de la contraprestación a que se ha comprometido el cliente afecta a la estimación del precio de la transacción. Al determinar el precio de la transacción, una entidad considerará los efectos de todos los siguientes aspectos:

a) Contraprestación variable (Véanse los párrafos 50 a 55 y 59)

(...)

e) contraprestación por pagos a realiza al cliente (véanse los párrafos 70 a 72)

#### Contraprestación variable

50 Si la contraprestación prometida en un contrato incluye un importe variable, una entidad estimará el importe de la contraprestación a la cual la entidad tendrá derecho a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos con el cliente.

51 El importe de la contraprestación puede variar debido a descuentos, devoluciones, reembolsos, créditos, reducciones de precio, incentivos, primas de desempeño, penalizaciones u otros elementos similares. La contraprestación acordada puede también variar si el derecho de una entidad a recibirla depende de que ocurra o no un suceso futuro. Por ejemplo, un importe de contraprestación sería variable si se vendiera un producto con derecho de devolución o se promete un importe fijo como prima de desempeño en el momento del logro de un hito especificado.

(...)

#### Pasivos por reembolsos

55 Una entidad reconocerá un pasivo por reembolsos si la entidad recibe contraprestaciones de un cliente y espera reembolsarle toda o parte de la contraprestación. Un pasivo por reembolso se mide al importe de la contraprestación recibida (o por recibir) a la cual la entidad no espera tener derecho (es decir, los importes no incluidos en el precio de la transacción). El pasivo por reembolso (y el cambio correspondiente en el precio de la transacción y, por ello, el pasivo del contrato se actualizará al final de cada periodo de presentación para tener en cuenta los cambios en las circunstancias. Para contabilizar un pasivo por reembolso relacionado con una venta con derecho a devolución, una entidad aplicará las guías de los párrafos B20 a B27.

#### Costos del contrato



(...)

### Costos de cumplir un contrato

95 Si los costos incurridos en el cumplimiento de un contrato con un cliente no están dentro del alcance de otra Norma (por ejemplo, NIC 2 Inventarios, NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo o NIC 38 Activos Intangibles), una entidad reconocerá un activo por los costos incurridos para cumplir un contrato solo siempre que dichos costos cumplan todos los criterios siguientes:

(a) los costos se relacionan directamente con un contrato o con un contrato esperado que la entidad puede identificar de forma específica (por ejemplo, los costos relacionados con servicios por prestar bajo una renovación de un contrato existente o los costos de diseño de un activo a ser transferido bajo un contrato específico que aún no ha sido aprobado);

(b) los costos generan o mejoran recursos de la entidad que se utilizarán para satisfacer (o para continuar satisfaciendo) obligaciones de desempeño en el futuro; y

(c) se espera recuperar los costos (...)” (Subrayados fuera del texto).

Adicionalmente, en el Apéndice B de la NIIF 15 del “Anexo técnico compilatorio No. 1” del Decreto 2420 de 2015 (Decreto 2483 del 28 de diciembre de 2018), y el “Anexo técnico compilatorio y actualizado 1 - 2019, de las Normas de Información Financiera, grupo 1” del Decreto 2270 del 2019, incorporado a la regulación contable pública por la CGN con las Resoluciones 049 de 2019 y 056 de 2020 respectivamente, se establecen los criterios a seguir para efectos de determinar las contraprestaciones del principal frente a las contraprestaciones del agente, sobre lo cual se establece:

“Contraprestaciones del principal frente a contraprestaciones del agente

B34 Cuando está involucrado un tercero en proporcionar bienes o servicios a un cliente, la entidad determinará si la naturaleza de su compromiso es una obligación de desempeño consistente en proporcionar los bienes o servicios especificados por sí misma (es decir, la entidad actúa como principal) o bien en organizar que esos bienes o servicios se proporcionen por el tercero (es decir, la entidad actúa como un agente).

B34A Para determinar la naturaleza de su compromiso (como se describe en el párrafo B34), la entidad:

(a) Identificará los bienes o servicios especificados a proporcionar al cliente [que, por ejemplo, podrían ser el derecho sobre un bien o servicio a proporcionar por un tercero (véase el párrafo 26)]; y

(b) evaluará si controla (como se describe en el párrafo 33) cada bien o servicio especificado antes de que se transfiera al cliente."

B35 Una entidad es un principal si controla el bien o servicio especificado antes de que sea transferido al cliente. Sin embargo, una entidad no controla necesariamente un bien especificado si obtiene el derecho legal sobre ese bien solo de forma momentánea antes de que la titularidad legal se transfiera a un cliente. Una entidad que es un principal puede satisfacer su obligación de desempeño de proporcionar el bien o servicio especificado por sí misma o puede contratar a un tercero (por ejemplo, un subcontratista) para satisfacer toda o parte de una la obligación de desempeño en su nombre.

B35A Cuando un tercero está involucrado en proporcionar bienes o servicios a un cliente, una entidad que es un principal obtiene el control de cualquiera de lo siguiente:

a) Un bien u otro activo del tercero que luego la entidad transfiere al cliente

b) Un derecho a un servicio a realizar por el tercero, que otorga a la entidad la capacidad de dirigir a dicho tercero para proporcionar el servicio al cliente en nombre de la entidad.

c) Un bien o servicio del tercero que luego la entidad combina con otros bienes o servicios para proporcionar el bien o servicio especificado al cliente. Por ejemplo, si una entidad proporciona un servicio significativo de integración de bienes o servicios [Véase párrafo 29 (a)] suministrados por un tercero para proveer el bien o servicio especificado que el cliente ha contratado, la entidad controla el bien o servicio especificado antes de que sea transferido al cliente. Esto es porque la entidad obtiene en primer lugar el control de los insumos necesarios para proporcionar el bien o servicio especificado (Que incluye los bienes o servicios de terceros) y dirige su uso para crear el producto combinado que es el bien o servicio especificado.

B35B Cuando (o a medida que) una entidad que es un principal satisface una obligación de desempeño, la entidad reconoce los ingresos de actividades ordinarias por el importe bruto de la contraprestación a la que espera tener derecho a cambio de los bienes o servicios transferidos.

B36 Una entidad es un agente si la obligación de desempeño de la entidad consiste en organizar el suministro del bien o servicio especificado por un tercero. Una entidad que es

un agente no controla el bien o servicio especificado proporcionado por un tercero antes de que dicho bien o servicio sea transferido al cliente. Cuando (o a medida que) una entidad que es un agente satisface una obligación de desempeño, la entidad reconoce ingresos de actividades ordinarias por el importe de cualquier pago o comisión a la que espere tener derecho a cambio de organizar que los bienes o servicios especificados sean suministrados por el tercero. El pago o comisión de una entidad puede ser el importe neto de la contraprestación que la entidad conserva después de pagar a la otra parte la contraprestación recibida a cambio de los bienes o servicios a proporcionar por esa parte.

B37 Indicadores de que una entidad controla el bien o servicio especificado antes de transferirlo al cliente [ y es por ello un principal (véase el párrafo B35)] incluyen, pero no se limitan a, los siguientes:

a) La entidad es la responsable principal del cumplimiento del compromiso de proporcionar el bien o servicio especificado. Esto habitualmente incluye la responsabilidad de la aceptación del bien o servicio especificado (por ejemplo, la responsabilidad principal de que el bien o servicio cumpla las especificaciones del cliente). Si la entidad es la responsable principal del cumplimiento del compromiso de suministrar el bien o servicio especificado esto puede indicar que el tercero involucrado en el suministro del bien o servicio especificado está actuando en nombre de la entidad.

b) La entidad tiene el riesgo de inventario antes de que se haya transferido el bien o servicio especificado o después de transferir el control al cliente (Por ejemplo, si el cliente tiene derecho de devolución). Por ejemplo, si la entidad obtiene, o se compromete a obtener, el bien o servicio especificado antes de lograr un contrato con un cliente, eso puede indicar que tiene la capacidad de dirigir el uso y obtener sustancialmente todos los beneficios restantes del bien o servicio antes de ser transferido al cliente.

c) La entidad tiene discreción para establecer el precio del bien o servicio especificado. La determinación del precio que el cliente paga por el bien o servicio especificado puede indicar que la entidad tiene la capacidad de dirigir el uso de ese bien o servicio y obtener sustancialmente todos los beneficios restantes. Sin embargo, un agente puede tener discrecionalidad para establecer los precios en algunos casos. Por ejemplo, un agente puede tener cierta flexibilidad para establecer los precios para generar ingresos de actividades ordinarias adicionales por sus servicios de organización de los bienes o servicios sean provistos por terceros a los clientes” (Subrayados fuera del texto).

En relación al tema, la CGN emitió los conceptos 20182000034161 del 10 de julio de 2018 y 20192000005021 del 15 de febrero de 2019; en este último se concluye:

“De conformidad con las consideraciones expuestas, se reitera lo señalado en el concepto N° 20182000034161 de 2018, en relación con los recursos recibidos por el Fonade en el marco de un contrato de Gerencia Integral de Proyectos, tomando en cuenta que la entidad no actúa como un simple agente, encargado de actuar como intermediario para cumplir la obligación, por el contrario, el Fonade recibe recursos que debe ejecutar bajo su entera responsabilidad, asumiendo los riesgos y ventajas asociados a estos, pues cualquier incumplimiento por parte de los subcontratistas o cualquier inconveniente con la ejecución debe ser subsanado por el Fonade, tal como lo ha manifestado en las reuniones sostenidas; por otro lado, es esta entidad quien se beneficia de los rendimientos generados con los recursos durante el tiempo de ejecución del proyecto o del contrato, lo anterior, con independencia de las cláusulas contractuales en las que en ocasiones el Fonade cede dichos rendimientos a las entidades contratistas o al mismo proyecto.

Por consiguiente, el Fonade como entidad principal deberá reconocer ingresos por el importe bruto de la contra prestación, tal como lo señala la NIIF 15 en los casos en los que se actúa bajo esta figura, lo cual va en concordancia con lo dispuesto en el Concepto citado anteriormente, dirigido al Fonade.

Por otro lado, es preciso aclarar que de acuerdo con la NIIF 15, una entidad agente se encarga únicamente de organizar el suministro de bienes y servicios para otra entidad, es decir que no adquiere mayores responsabilidades con respecto a los recursos recibidos y el cumplimiento del contrato, actuando como un intermediario, y este no es el caso de Fonade en el contrato de Gerencia Integral de Proyectos” (Subrayados fuera del texto).

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

De acuerdo con lo establecido en la NIIF 15 ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes, del “Anexo técnico compilatorio No. 1” del Decreto 2420 de 2015 (Decreto 2483 del 28 de diciembre de 2018), y el “Anexo técnico compilatorio y actualizado 1 - 2019, de las Normas de Información Financiera, grupo 1” del Decreto 2270 del 2019, incorporados a la regulación contable pública por la CGN con las Resoluciones 049 de 2019 y 056 de 2020 respectivamente, una entidad aplicará esta Norma a un contrato solo si la contraparte del contrato es un cliente.

En ese sentido, la Norma define que un cliente es una parte que ha contratado con una entidad para obtener bienes o servicios que son resultado de las actividades ordinarias de la referida entidad a cambio de una contraprestación, de tal forma que una contraparte del contrato no sería un cliente si, por ejemplo, ha contratado con la entidad participar en una actividad o proceso en el que las partes del contrato comparten los riesgos y beneficios que resulten de dicha actividad o proceso.

En relación con lo anterior, la cláusula segunda del Contrato Interadministrativo de Gerencia de Proyectos N°215050 de 2015 suscrito entre el Fondo Financiero de Proyectos de Desarrollo (hoy ENTerritorio) y el Departamento Nacional de Planeación (DNP), establece que la empresa asume exclusivamente los riesgos y responsabilidades de la gerencia del contrato, de tal forma que el DNP actúa como cliente, dejando así el contrato dentro del alcance de la NIIF 15 incorporada a la regulación contable pública.

Aunado a lo anterior, el contrato evidencia dentro de sus cláusulas elementos que permiten identificar aspectos definidos dentro de la NIIF 15 incorporada al RCP, como la existencia de obligaciones de desempeño, la determinación de un precio de transacción, los costos del contrato, y la participación de terceros para el cumplimiento de los objetivos del contrato.

Es así como en lo relacionado con las obligaciones de desempeño definidas en el párrafo 22 de la Norma, entendidas como los bienes o servicios comprometidos en un contrato con un cliente, se puede ver que en el contrato se establecen los productos, los plazos y los términos que ENTerritorio debe observar para cumplir con sus obligaciones contractuales.

En cuanto a la determinación del precio de la transacción, la NIIF 15 incorporada al RCP establece que es el importe de la contraprestación a la que una entidad espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos con el cliente y establece que dicha contraprestación puede estar compuesta por importes fijos, importes variables o ambos. Frente a los importes variables, la Norma señala que estas variaciones pueden darse debido a múltiples razones, entre ellas, los reembolsos, y también que estos importes pueden estar sujetos a que ocurra o no un suceso futuro.

En línea con lo anterior, la Norma señala que en el caso de que la entidad espere reembolsar toda o una parte de la contraprestación recibida, en ese caso será reconocida como un pasivo y se medirá al importe de la contraprestación a la cual la empresa no espera tener derecho.

Así las cosas, los reembolsos pactados en el contrato de gestión de proyectos, no son un elemento que permita descartar el reconocimiento de ingresos desde la perspectiva de la NIIF 15 incorporada al RCP, no obstante, dichos reembolsos sí deberán ser objeto del reconocimiento de un pasivo, en el momento que la entidad tenga identificado el valor que espera reembolsar.

Para el caso de los costos del contrato, la NIIF 15 incorporada al RCP señala que si los costos incurridos en el cumplimiento de un contrato con un cliente no están dentro del alcance de otra Norma (por ejemplo, NIC 2 Inventarios, NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo o NIC 38 Activos Intangibles), una entidad reconocerá un activo por los costos incurridos para

cumplir un contrato solo siempre que dichos costos: i) se relacionen directamente con un contrato o con un contrato esperado que la entidad puede identificar de forma específica; ii) los costos generan o mejoran recursos de la entidad que se utilizarán para satisfacer (o para continuar satisfaciendo) obligaciones de desempeño en el futuro; y iii) se espera recuperar los costos.

Por lo anterior, teniendo en cuenta que el valor del contrato se asocia directamente al cumplimiento de los objetivos establecidos y, por ende, al cumplimiento de las obligaciones de desempeño en las que se construye un bien o se presta un servicio, la empresa reconocerá como activo todos aquellos elementos que no estén dentro del alcance de la NIC 2 Inventarios, o de alguna otra norma, de conformidad con lo establecido en el párrafo 95 de la NIIF 15 incorporada al RCP.

Ahora bien, el párrafo B34 del Apéndice B de la NIIF 15 establece que cuando está involucrado un tercero en proporcionar bienes o servicios a un cliente, la entidad determinará si la naturaleza de su compromiso es una obligación de desempeño consistente en proporcionar los bienes o servicios especificados por sí misma, es decir, la entidad actúa como principal, o bien en organizar que esos bienes o servicios se proporcionen por el tercero, es decir, la entidad actúa como un agente.

Para ello, en el párrafo B35A señala que cuando un tercero está involucrado en proporcionar bienes o servicios a un cliente, una entidad que es un principal obtiene el control de cualquiera de los elementos allí señalados, dentro de los cuales se destaca "(...) b) el derecho a un servicio a realizar por el tercero, que otorga a la entidad la capacidad de dirigir a dicho tercero para proporcionar el servicio al cliente en nombre de la entidad, (...) c) el bien o servicio del tercero que luego la entidad combina con otros bienes o servicios para proporcionar el bien o servicio especificado al cliente (...)".

Con base en lo acordado en la cláusula segunda del contrato, se puede observar que dentro de las obligaciones de ENTerritorio, se pacta que sea esta empresa la encargada de adelantar los procesos de selección y contratación de las personas naturales o jurídicas que se requieran para el desarrollo de las actividades del contrato, y así mismo es ENTerritorio la encargada de coordinar, controlar, gestionar y hacer seguimiento a los bienes y servicios proporcionados por los contratistas, dando así la capacidad de dirigirlos con el propósito de entregar el bien o servicio final acordado en el contrato, tomando así el rol de principal.

En línea con lo anterior, el párrafo B37 del Apéndice B de la NIIF 15 incorporada al RCP señala que uno de los indicadores de que una entidad controla el bien o servicio especificado antes de transferirlo al cliente y es por ello un principal incluyen, pero no se limitan, al hecho de que la entidad sea la responsable principal del cumplimiento del compromiso de proporcionar el bien o servicio especificado lo cual incluye la responsabilidad de la aceptación del bien o servicio

especificado (por ejemplo, la responsabilidad principal de que el bien o servicio cumpla las especificaciones del cliente). Si la entidad es la responsable principal del cumplimiento del compromiso de suministrar el bien o servicio especificado esto puede indicar que el tercero involucrado en el suministro del bien o servicio especificado está actuando en nombre de la entidad.

Teniendo en cuenta que ENTerritorio ejecuta el contrato bajo su exclusivo riesgo y responsabilidad, y las obligaciones pactadas en la cláusula segunda del contrato, ENTerritorio es la responsable principal del cumplimiento del compromiso de proporcionar el bien o servicio especificado, incluyendo la aceptación de bienes o servicios proporcionados por los terceros contratados para el alcance del objeto del contrato, ratificando así su rol de principal.

En virtud de lo expuesto a lo largo de las conclusiones, y tomando en cuenta que no hay elementos adicionales a los presentados inicialmente, la CGN reitera y ratifica lo establecido en los conceptos 20182000034161 del 10 de julio de 2018 y 20192000005021 del 15 de febrero de 2019.

Es importante señalar, que corresponderá a la entidad realizar los análisis necesarios a todos los demás tipos de contratos suscritos bajo la figura de gestión integral de proyectos, con el propósito de que se de la correcta aplicación de los establecido en la Regulación Contable Pública.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20201100071771 DEL 29-12-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Saneamiento contable de cuentas por cobrar sobre entidades de salud liquidadas

2	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Saneamiento contable de cuentas por cobrar sobre entidades de salud liquidadas

Señora  
EVELYN YANETH RODRÍGUEZ MORALES  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010053162, el día 3 de diciembre de 2020, mediante la cual solicita la interpretación, aplicación y aclaración del tratamiento contable de las cuentas por cobrar a entidades ya liquidada, frente a las siguientes inquietudes:

“1. ¿Cuáles son los efectos jurídicos y contables del saneamiento contable sobre entidades de salud que ya están liquidadas, y no se realizó el debido proceso de presentación de la reclamación en los tiempos dispuestos de las entidades liquidadas, o si se presentó la reclamación, no se hizo la gestión jurídica para la recuperación de estos recursos de cuentas por cobrar?

2. ¿Qué normatividad vigente hay para el saneamiento contable?

3. ¿Cuál es la dinámica contable para el saneamiento contable de cartera y deterioro?”

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



## CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, modificado por la Resolución 167 de 2020, señala:

### “4.1. Características fundamentales

#### 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 es capaz de influir en las decisiones de los usuarios si es material y si tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

(...)

#### 4.1.2. Representación fiel

La información financiera es útil si representa fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo.

(...)

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

### 6.1.1. Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener 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.

(...)

### 6.2.1. Reconocimiento de activos

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

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 sus modificaciones, establece:

## “2. CUENTAS POR COBRAR

### 2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

### 2.4. Medición posterior

4. Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción menos cualquier disminución por deterioro de valor.

5. El deterioro se reconocerá de forma separada como un menor valor de las cuentas por cobrar, afectando el gasto del periodo. Para el cálculo del deterioro la entidad podrá realizar la estimación de las pérdidas crediticias de manera individual o de manera colectiva.

6. Cuando la estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se realice de manera individual, por lo menos al final del periodo contable, se verificará si existen indicios de deterioro originados por el incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o el desmejoramiento de sus condiciones crediticias. 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 cálculo del valor presente se utilizará como factor de descuento la tasa

de interés de los TES con plazos similares a los estimados para la recuperación de los recursos.

7. Cuando la estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se realice de manera colectiva, por lo menos al final del periodo contable, la entidad estimará el deterioro de las cuentas por cobrar a través de una matriz de deterioro u otra metodología que permita estimar el riesgo crediticio en la fecha de medición. La estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se podrá realizar de manera colectiva, cuando estas compartan características similares que puedan influir en su riesgo crediticio, tales como, sector industrial, condiciones contractuales, ubicación geográfica, calificación del deudor o plazos de vencimiento.

(...)

#### 2.5. Baja en cuentas

10. Se dejará de reconocer, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y los beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar se transfieran. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros de la cuenta por cobrar y la diferencia entre este y el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos en la transferencia.”

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, modificado por la Resolución 168 de 2020, señala:

#### “4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

##### 4.1.1. Relevancia

14. La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios. La información financiera es capaz de influir en las decisiones de los usuarios si es material y si tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

(...)

##### 4.1.2. Representación fiel

17. La información financiera es útil si representa fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo

(...)

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

### 6.1.1. Activos

47. Los activos son recursos controlados por la empresa que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para producir o vender bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o venda bienes o servicios, 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.

(...)

### 6.2.1. Reconocimiento de activos

73. Se reconocen como activos, los recursos controlados por la empresa, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.”

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, establece:

## “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 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.

(...)

#### 2.4. Medición posterior

4. Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción menos cualquier disminución por deterioro de valor.

5. El deterioro se reconocerá de forma separada como un menor valor de las cuentas por cobrar, afectando el gasto del periodo. Para el cálculo del deterioro la empresa podrá realizar la estimación de las pérdidas crediticias de manera individual o de manera colectiva.

6. Cuando la estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se realice de manera individual, por lo menos al final del periodo contable, se verificará si existen indicios de deterioro originados por el incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o el desmejoramiento de sus condiciones crediticias. 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 cálculo del valor presente se utilizará como factor de descuento la tasa de interés de los TES con plazos similares a los estimados para la recuperación de los recursos.

7. Cuando la estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se realice de manera colectiva, por lo menos al final del periodo contable, la empresa estimará el deterioro de las cuentas por cobrar a través de una matriz de deterioro u otra metodología que permita estimar el riesgo crediticio en la fecha de medición. La estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se puede realizar de manera colectiva, cuando estas compartan características similares que pueden influir en su riesgo crediticio, tales como, sector industrial, condiciones contractuales, ubicación geográfica, calificación del deudor o plazos de vencimiento.

(...)

#### 2.5. Baja en cuentas

10. Se dejará de reconocer, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando se pague, cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y los beneficios inherentes a la propiedad de 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.”

El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 193 de 2016, establece:

#### “3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán 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 Normativos para Entidades de Gobierno y Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, las cuentas por cobrar son derechos adquiridos en desarrollo de las actividades de cometido estatal, 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, cuyo reconocimiento en los estados financieros se efectúa por el valor de la transacción y que, con posterioridad, se mantienen por este valor menos cualquier disminución por deterioro del valor.

Para el cálculo del deterioro del valor de cuentas por cobrar, una empresa o entidad puede optar por la estimación de las pérdidas crediticias de manera individual o colectiva.

Cuando establezca que la estimación del deterioro de cuentas por cobrar se efectúa de manera individual, se verificará, por lo menos al final del periodo contable, la existencia de indicios de deterioro originados en el incumplimiento de pagos a cargo del deudor o desmejoramiento de sus condiciones crediticias, que en caso de presentarse, 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, utilizando como factor de descuento la tasa de interés de los TES con plazos similares a los estimados para la recuperación de los recursos.

Si, por el contrario, se establece que la estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se realice de manera colectiva, por lo menos al final del periodo contable, se estimará el deterioro de estas cuentas a través de una matriz de deterioro u otra metodología que permita estimar el riesgo crediticio en la fecha de medición, siempre y cuando estas cuentas compartan características similares que pueden influir en su riesgo crediticio. Como la matriz de deterioro es el resultado de un análisis histórico de tendencias de pago y recuperabilidad, donde se establecen porcentajes de incumplimiento promedio por edades, el deterioro corresponderá al valor resultante del producto de los porcentajes por incumplimiento y el valor de la transacción.

El reconocimiento del exceso del valor en libros de la cuenta por cobrar con respecto al valor presente de sus flujos de efectivo futuros estimados o el valor resultante del producto

de los porcentajes por incumplimiento y el valor de la transacción, se efectúa mediante un débito en la subcuenta correspondiente a la cuenta 5347-DETERIORO DE CUENTAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta respectiva a la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR).

Por otra parte, las entidades o empresas dejan de reconocer las cuentas por cobrar, total o parcialmente, cuando se paguen, expiren los derechos sobre los flujos financieros, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y los beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar se transfieran, disminuyendo el valor en libros de las cuentas por cobrar mediante un crédito en la subcuenta y cuenta respectiva al grupo 13-CUENTAS POR COBRAR; cualquier valor previamente reconocido por deterioro del valor de los activos, con un débito en la subcuenta respectiva a la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR); el valor recibido con un débito en la subcuenta y cuenta correspondiente al grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO; y la diferencia que entre estos surja se reconoce como ingreso o gasto en el resultado del periodo, en la subcuenta 480290-Otros ingresos financieros, de la cuenta 4802-FINANCIEROS, o en la subcuenta 580423-Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar, de la cuenta 5804-FINANCIEROS

Ahora bien, teniendo en cuenta que las características fundamentales de relevancia y representación fiel señalan que la información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones de los usuarios y es útil si representa fielmente los hechos económicos, lo cual se alcanza cuando la descripción de un fenómeno es completa, neutral y libre de error significativo, para el caso particular, en el cual se presentan cuentas por cobrar a entidades ya liquidadas, es responsabilidad de la administración dar cumplimiento a las características fundamentales, para lo cual, de forma permanente se debe realizar el análisis de la información contable registrada en las diferentes subcuentas y adelantar las gestiones administrativas que se requieran para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, con el fin de que no se presenten situaciones tal como la existencia de valores que no representan ningún derecho o bien para la entidad.

El proceso de depuración de saldos no solo consiste en la simple eliminación, por lo cual, la entidad debe adelantar todos los esfuerzos administrativos que razonablemente tenga a su alcance, en procura de realizar no solo los cobros correspondientes de las cuentas por cobrar, sino también identificar las razones por las cuales expira el derecho o una empresa o entidad deciden renunciar a los riesgos y beneficios asociados a la propiedad de la cuenta por cobrar. Así mismo, es menester manifestar, que el hecho de que una cuenta por cobrar no cumpla con los requerimientos para su reconocimiento en los estados financieros, no significa que las actividades de cobro administrativas o jurídicas cesen.



En ese sentido, como los procesos de depuración contable recaen en las instancias administrativas, serán estas las encargadas de definir las políticas y procedimientos administrativos propios de la entidad, de conformidad con los lineamientos generales en materia de calidad de la información y las obligaciones frente a la depuración contable permanente y sostenible del sistema de información, contenidas en el Procedimiento de control interno contable, anexo a la Resolución No. 193 de 2016, y deberán adoptar las medidas pertinentes a efectos de evitar que se sigan presentando acumulación de partidas que posteriormente representar serios problemas de confiabilidad en la información contable.

Por otra parte, atendiendo a 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.

En este sentido, este Despacho se abstiene de pronunciarse frente a su inquietud de los efectos jurídicos del saneamiento contable sobre cuentas por cobrar a entidades de salud que ya se encuentran liquidadas y sobre las cuales no se efectuó el debido proceso de reclamación.

\*\*\*

Ver conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto No. 20202300019771 del 04-05-2020  
20202000020821 del 21-05-2020  
20202000024841 del 23-06-2020  
20202000041331 del 26-08-2020  
20202000053551 del 09-09-2020  
20202000054901 del 22-09-2020  
20201100067091 del 21-12-2020

\*\*\*

**2.5 INVENTARIOS****CONCEPTO No. 20202000026211 DEL 26-06-2020**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Inventarios Ingresos por transferencias y subvenciones
	<b>SUBTEMAS</b>	Medición de inventario recibido como donación por parte de un tercero, que tienen una prohibición señalada en la etiqueta del producto

Doctora  
VIVIANA PAOLA ZAMBRANO BARRERA  
Revisor Fiscal  
Hospital Regional del Magdalena Medio E.S.E.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500027542, el día 11 de junio de 2020, mediante la cual consulta:

“Por COVID-19, la ESE Hospital Regional del Magdalena Medio, recibió una donación de botellas de alcohol, de la Fábrica de Licores de Antioqueño, estas traen una etiqueta que dice “Prohibida su venta”, en el inventario estos serán contabilizados a un valor cero, ¿o deben llevar con valor comercial?”

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

**CONSIDERACIONES**

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, en relación con Inventarios y Subvenciones, indican:

**“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 agropecuarios, 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

(...)

7. Cuando se adquiera un inventario sin cargo alguno o por una contraprestación simbólica, la empresa medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de ayudas gubernamentales y subvenciones. En todo caso, al valor determinado se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto.

(...)

## 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 la Preparación y Presentación de Información Financiera para estas bases de medición.

(...)”

(Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

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, señalan que se reconocerán como inventarios los activos adquiridos que, entre otras cosas, se tengan con la intención de comercializarse en el curso normal de la operación, transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios. Para el caso del Hospital, el alcohol recibido como una donación se considera inventario teniendo en cuenta que será consumido en la prestación de sus servicios.

Para medir inicialmente estos activos se debe tener en cuenta el costo de adquisición; sin embargo, al no existir un cargo o una contraprestación simbólica, como lo es en este caso, el Hospital debe medir el activo adquirido de acuerdo con la Norma de ayudas gubernamentales y subvenciones.

Al respecto, en primer lugar, se deben reconocer como subvenciones los recursos procedentes de terceros que están orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico y se reconocen cuando es posible asignarles un valor, de lo contrario únicamente son objeto de revelación.

Cuando es posible asignarle un valor al recurso entregado por el tercero, para el caso en particular al tratarse de una subvención no monetaria, la medición se realiza al valor razonable del activo recibido o, en ausencia de este, al costo de reposición. Si no es posible obtener alguna de las mediciones señaladas, se utiliza el valor en libros de la entidad que cede el recurso. Lo anterior independientemente de la prohibición señalada en la etiqueta del producto, toda vez que el objetivo de esta es restringir el uso en cabeza del Hospital.

Por último, se aclara que, para conservar la trazabilidad de los recursos recibidos, las entidades contables públicas deberán efectuar la desagregación que se requiera tanto en las cuentas del gasto como del ingreso, a fin de identificar el hecho económico a nivel de auxiliares o la opción equivalente habilitada en la plataforma tecnológica en la cual se soporta el sistema contable de las entidades.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000027301 DEL 01-07-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Inventarios Ingresos por transferencias y subvenciones Otros ingresos
	<b>SUBTEMAS</b>	Registro contable de las decisiones de algunos miembros de la Junta Directiva y de algunos proveedores de no exigir el pago o definir un pago parcial de los honorarios y los servicios prestados teniendo en cuenta la emergencia provocada por la suspensión de operaciones debido al COVID-19

Doctor  
FERNANDO RODRÍGUEZ BLANCO  
Gerente B  
PricewaterhouseCoopers AG Ltda.  
Bogotá

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500027132, el día 10 de junio de 2020, mediante la cual solicita concepto sobre el tratamiento contable y presupuestal aplicable a los siguientes hechos económicos considerando las implicaciones tributarias a que haya lugar, teniendo en cuenta la situación económica de la SATENA S.A. derivada de la emergencia provocada por la suspensión de operaciones debido al COVID-19:

“Algunos de los miembros de la Junta Directiva de SATENA S.A., expresaron la voluntad de no cobrar o cobrar parcialmente, por algunos meses, los honorarios correspondientes a las participaciones en las reuniones de Junta (...).

Así mismo, algunos proveedores han expresado la intención de no cobrar o cobrar un menor valor por algunos servicios de manera temporal, no obstante, se hayan expedido las facturas correspondientes por el valor total de los servicios.

De acuerdo con lo anterior, nuestro criterio con respecto al tratamiento presupuestal, contable y tributario que se debe dar a las facturas o cuentas de cobro, es el siguiente:

1-Causar las facturas o cuentas de cobro por los valores totales, con afectación presupuestal y contable en las cuentas del gasto o costo y causar los impuestos, así como las retenciones en la fuente correspondientes.

2-Reconocer el ingreso presupuestal y contable, sobre los valores que no serán objeto de cobro por parte de los miembros de Junta Directiva o proveedores.

Lo anterior, atendiendo al numeral 5 -Principios de contabilidad pública, del marco conceptual, en lo relacionado con devengo, asociación y no compensación, así como al numeral 2.2. Subvenciones, del marco normativo contable para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorros del público, emitido por la Contaduría General de la Nación, considerando que los miembros de Junta Directiva y proveedores se están solidarizando con la Compañía.

Queremos validar si este tratamiento es el que debemos aplicar o si se debe tratar como un descuento, caso en el cual solicitamos tener en cuenta las implicaciones tributarias al respecto.”

Adicionalmente, a través de comunicación telefónica, el consultante indica que los proveedores en mención, además de servicios, suministran bienes a la empresa.

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

## **CONSIDERACIONES**

El Marco Conceptual, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP), mediante la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, 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. Respecto a los principios de contabilidad pública indica:

### **“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 se conocen como principios de contabilidad.

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

Los principios de contabilidad que observarán las empresas en la preparación de información contable son: Negocio en marcha, Devengo, Esencia sobre Forma, Asociación, Uniformidad, No compensación y Periodo Contable.

(...)

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

(Subrayado fuera de texto)

Por 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, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, en relación con Inventarios y Subvenciones, indican:

## “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 agropecuarios, 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. 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.

(...)

#### 9.2.2.2. Prestación de servicios

16. Los costos de prestación de un servicio se medirán por las erogaciones y cargos de mano de obra, materiales y costos indirectos en los que se haya incurrido y que estén asociados a la prestación 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.

(...)

## 2. AYUDAS GUBERNAMENTALES Y SUBVENCIONES

(...)

### 2.2. Subvenciones

#### 2.2.1. Reconocimiento

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

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

5. Las subvenciones se reconocerán cuando la empresa cumpla con las condiciones ligadas a ellas. Dependiendo del cumplimiento de las condiciones asociadas y del tipo de recursos que reciba la empresa, las subvenciones serán susceptibles de reconocerse como pasivos o como ingresos.

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

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

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.”

(Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, 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, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 139 de 2019 y sus modificaciones, respecto a las siguientes cuentas, indica:

“4430-SUBVENCIONES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos procedentes de terceros que están orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos. Las subvenciones pueden originarse por préstamos con tasa de interés cero o con tasas inferiores a las del mercado, préstamos condonables o donaciones, las cuales pueden ser en efectivo o en especie.

DINÁMICA

SE 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.

(...)

4808-INGRESOS DIVERSOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los ingresos de la empresa provenientes de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

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

SE ACREDITA CON:

1-El valor causado por los diferentes conceptos.”

(Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

En primer lugar, es importante recalcar que el reconocimiento de los hechos económicos de la entidad debe efectuarse atendiendo un conjunto de principios de contabilidad pública que difieren de los principios presupuestales, toda vez que, la información contable pública y la presupuestal procede de distintos sistemas desarrollados bajo reglas, principios y metodologías de registro diferentes entre sí, lo que implica que los resultados obtenidos sean disímiles, dado que se preparan para atender propósitos distintos.

Estos sistemas de información no son equiparables, sin embargo, operan sobre bases comprensivas conciliables, puesto que, tratándose de sistemas que operan sobre bases conceptuales diferentes, puede ocurrir que para un mismo evento o circunstancia se presenten tratamientos diferenciados o que incluso sólo sean objeto de registro únicamente en uno de los dos sistemas.

Asimismo, en relación con el tema tributario la Contaduría General de la Nación no tiene competencia para pronunciarse al respecto.

Por lo anterior, de conformidad con 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, se realiza el respectivo traslado de su consulta a la Dirección General de Presupuesto Público Nacional, del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, para que sea atendida desde el punto de vista presupuestal, y a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales para que sea atendida desde la perspectiva tributaria.

Ahora bien, desde la perspectiva contable, de acuerdo con el Marco Conceptual, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 414 de 2014

y sus modificaciones, con el fin de que la información financiera sea útil, es decir relevante y que represente fielmente los hechos económicos, las empresas deben tener en cuenta unas pautas básicas conocidas como principios de contabilidad que deben aplicarse en las diferentes etapas del proceso contable.

Uno de estos principios de contabilidad es el devengo, según el cual 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 derivado 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. Atendiendo al principio de devengo, para este caso en particular, los hechos económicos relacionados en la consulta, es decir los gastos y costos por honorarios y por servicios deben registrarse en el momento en que ocurrieron.

En relación con las decisiones por parte de algunos miembros de la Junta Directiva de SATENA S.A. y de algunos proveedores de no exigir el pago o cobrar un menor valor de manera temporal de los honorarios y los servicios prestados, son hechos económicos independientes de los gastos o costos incurridos inicialmente por parte de la empresa, por lo cual es necesario realizar un nuevo reconocimiento contable.

Con base 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, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, se deben reconocer como subvenciones los recursos procedentes de terceros que estén orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico, que para este caso es hacer frente a la emergencia provocada por la suspensión de operaciones debido al COVID-19.

Por un lado, el no cobro o cobro parcial, de manera temporal, de los honorarios correspondientes a las participaciones en las reuniones de Junta Directiva por parte de algunos miembros, da lugar al reconocimiento de subvenciones por tratarse de la condonación de pasivos. Para esto, en primer lugar, la empresa debe determinar si están o no condicionadas y dan lugar a reintegro, de acuerdo con el cumplimiento pasado o futuro de las condiciones impuestas por los miembros de la Junta.

Si las subvenciones están condicionadas, debe registrarse un débito en la subcuenta 249054-Honorarios, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, y un crédito en la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas, de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS; en el momento en que se cumplan las condiciones asociadas a las mismas se debitará la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas, de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, y se acreditará la subcuenta

443090-Otras subvenciones, de la cuenta 4430-SUBVENCIONES. Si por el contrario no están condicionadas, debe registrarse un débito en la subcuenta 249054-Honorarios, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y un crédito en la subcuenta 443090-Otras subvenciones, de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

Por otro lado, en cuanto a los proveedores que han manifestado la intención de no cobrar o cobrar un menor valor por los bienes suministrados o los servicios prestados, de manera temporal, el reconocimiento dependerá de si estos determinan otorgar un descuento o condonar la deuda.

a. Si el proveedor determina otorgar un descuento

Cuando se trate de bienes, con base 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, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, se deben reconocer como inventarios, entre otros, los activos adquiridos que se tengan con la intención de consumirse en actividades de prestación de servicios, y su medición inicial se realiza por el costo de adquisición. En este sentido los descuentos afectan el valor del inventario, del costo de ventas o del ingreso, dependiendo de si el inventario que los originó se encuentra en existencia o se consumió en la prestación del servicio y de si dicho consumo se efectuó durante el periodo contable o en periodos anteriores.

En concordancia con lo anterior, se observan los siguientes escenarios:

1. El inventario que los originó se encuentra en existencia y corresponde al periodo contable anterior: la empresa reconocerá un ingreso debitando la subcuenta de PASIVO registrada inicialmente, y un crédito en la subcuenta 480890-Otros ingresos diversos, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.
2. El inventario que los originó se encuentra en existencia y corresponde al periodo contable actual: la empresa debe registrar un débito en la subcuenta de PASIVO y un crédito en la subcuenta de INVENTARIO afectada inicialmente.
3. El inventario que los originó se consumió en la prestación del servicio y corresponde al periodo contable anterior: la empresa reconocerá un ingreso debitando la subcuenta de PASIVO registrada inicialmente, y un crédito en la subcuenta 480890-Otros ingresos diversos, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.
4. El inventario que los originó se consumió en la prestación del servicio y corresponde al periodo contable actual: la empresa debe registrar un débito en la subcuenta de PASIVO y un crédito en la subcuenta de COSTO afectada inicialmente.

Cuando se trate de servicios, si el proveedor ha determinado otorgar un descuento y el gasto o costo, causado originalmente, corresponde al periodo contable anterior, la empresa reconocerá un ingreso debitando la subcuenta de PASIVO registrada inicialmente, y un crédito en la subcuenta 480890-Otros ingresos diversos, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS; en caso de que el gasto o costo, causado originalmente, corresponda al periodo contable actual, la empresa debe registrar un débito en la subcuenta de PASIVO y un crédito en la subcuenta de GASTO o COSTO afectadas inicialmente.

b. Si el proveedor determina condonar la deuda

Contemplando el otro escenario, cuando el proveedor, tanto de bienes como de servicios, decide condonar la deuda, o parte de esta, se debe reconocer una subvención. Para esto, en primer lugar, la empresa debe determinar si está o no condicionada y da lugar a reintegro, de acuerdo con el cumplimiento pasado o futuro de las condiciones impuestas por los proveedores.

Si las subvenciones están condicionadas, debe registrarse un débito en la subcuenta del pasivo donde se causó la operación original, y un crédito en la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas, de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS; en el momento en que se cumplan las condiciones asociadas a las mismas se debitará la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas, de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y se acreditará la subcuenta 443090-Otras subvenciones, de la cuenta 4430-SUBVENCIONES. Si por el contrario no están condicionadas, debe registrarse un débito en la subcuenta de PASIVO donde se causó la operación original y un crédito en la subcuenta 443090-Otras subvenciones, de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

Por último, se aclara que, para conservar la trazabilidad de los recursos recibidos, las entidades contables públicas deberán efectuar la desagregación que se requiera tanto en las cuentas del gasto como del ingreso, a fin de identificar el hecho económico a nivel de auxiliares o la opción equivalente habilitada en la plataforma tecnológica en la cual se soporte el sistema contable de las entidades.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000041101 DEL 06-08-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Inventarios
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de mercancía sin la existencia de un contrato con el proveedor en el momento inicial

Doctora  
VIVIANA PAOLA ZAMBRANO BARRERA  
Revisor Fiscal  
Hospital Regional del Magdalena Medio E.S.E.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500033372, el día 22 de julio de 2020, mediante la cual solicita orientación sobre el momento en que debe reconocerse una mercancía adquirida sin que exista un contrato con el proveedor en el momento inicial y si corresponde a una mercancía en consignación, teniendo en cuenta los siguientes hechos:

El 2 de junio de 2020 la oficina de Recursos Físicos del Hospital Regional del Magdalena Medio realizó un pedido de una mercancía (líquidos y fármacos) sin que el Hospital tuviera un contrato con el proveedor. Ese día los bienes fueron recibidos por el área de Almacén, sin realizar el proceso de Entrada a almacén, y posteriormente fueron entregados al área de Farmacia para que los distribuyera a los diferentes servicios (Consulta Externa, Cirugía, Hospitalización, entre otros). El 6 de julio de 2020 se formalizó el contrato con el proveedor de dichos bienes, por lo cual el contador afirma que la mercancía debe registrarse en el mes de julio.

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

**CONSIDERACIONES**

El Marco Conceptual, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP), mediante la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, 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. Respecto a los principios de contabilidad pública y a la definición de Activo indica:

## “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 se conocen como principios de contabilidad.

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

Los principios de contabilidad que observarán las empresas en la preparación de información contable son: Negocio en marcha, Devengo, Esencia sobre Forma, Asociación, Uniformidad, No compensación y Periodo Contable.

(...)

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

(...)

### 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 por el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se esperan fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.”

(Subrayado fuera de texto)

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, en relación con Inventarios, indican:

#### “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 agropecuarios, 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.

(...)

(Subrayado fuera de texto)

#### CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

De acuerdo con el Marco Conceptual 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, para que la información financiera de las empresas sea útil debe ser relevante y representar fielmente los hechos económicos, para lo cual, las empresas deben atender entre otros, los principios de devengo y esencia sobre forma.

Por un lado, según el principio de devengo, los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo. Por su parte el principio de esencia sobre forma indica que las transacciones y otros hechos

económicos de las empresas se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.

Ahora bien, un activo debe ser reconocido en el Estado de Situación Financiera cuando haya cumplido con las condiciones para su reconocimiento, es decir, 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.

En concordancia con lo anterior, por el principio de devengo, el Hospital debe reconocer en su contabilidad la mercancía recibida en el momento en que se configuró la transacción económica, es decir 2 de junio; por el principio esencia sobre forma, 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 existencia de un contrato o la facturación no pueden constituirse como el parámetro único a considerar para reconocer la mercancía como activo; y, al distribuir internamente la mercancía en las áreas con la intención de consumirse en la prestación de servicios, se evidencia que el Hospital tiene control sobre el activo por lo cual deben reconocerse como Inventarios.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20201100050811 DEL 27-10-2020

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Inventarios Propiedades, planta y equipo Patrimonio de las empresas Ingresos por transferencias y subvenciones Cuentas de orden-Activos contingentes
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de recursos recibidos por una empresa de servicios públicos no domiciliarios, provenientes de una entidad de gobierno y una empresa en liquidación.

Doctora  
LENZ SANCHEZ AMEZQUITA  
Contadora Pública

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010040732, el día 23 de septiembre de 2020, mediante la cual consulta:

“SAYOP S.A.S. E.S.P., es la empresa recientemente creada por la Alcaldía de Yopal, para prestar el servicio público no domiciliario de alumbrado público de Yopal, creada como sociedad por acciones simplificada, empresa de servicios públicos.

1-Al recibir de CEIBA EICE EN LIQUIDACIÓN, mediante acta, la entrega de infraestructura de alumbrado, y que corresponden a contratos que realizó para el servicio de alumbrado público de Yopal, durante las vigencias 2016 a 2019, y que los transferirá a SAYOP S.A.S. E.S.P., por ser la entidad que ahora prestará éste servicio, estos contratos se relacionan en el acta entre CEIBA Y SAYOP, donde por cada objeto están los ítems que lo conforman, se encuentran como activos para CEIBA EN LIQUIDACIÓN y suman un total de \$15.201.460.343.00 ; SAYOP S.A.S. E.S.P., ¿cómo debe registrar contablemente este valor de infraestructura de alumbrado, como activos en propiedad, planta y equipo contra el ingreso por transferencias y subvenciones, lo cual generarán al cierre del periodo unos excedentes elevadísimos?, o

¿Registrarlos contra el patrimonio como capital fiscal?, o

Registrarlos en cuentas de orden, ¿y revelar la situación?, pues se requiere realizar un inventario de la infraestructura de alumbrado público de Yopal detallado, que incluya estado actual, vida útil, propiedad de la inversión y depurar algunos ítems contenidos en la relación del acta, que no son activos sino gastos, lo cual lleva un buen tiempo, y a medida que se avance con el inventario irlos incorporando a los activos contra el patrimonio (capital fiscal) o subvenciones.

2. Caso muy similar, tenemos con la ALCALDÍA DE YOPAL, quien es el accionista de SAYOP S.A.S. E.S.P., y gran parte de su capital suscrito y pagado está representado en infraestructura de alumbrado, que contablemente lo tienen reflejado como activos por el valor de cada contrato, similar a la relación que CEIBA entrega, para éste caso, debemos contabilizar el mismo valor que la alcaldía nos transfiere como activos a los activos de SAYOP S.A.S. E.S.P., contra el patrimonio, afecta el tema de recíprocas?, aunque se observen ítems de algunos contratos que no deben hacer parte del activo sino un gasto, para éste caso SAYOP está solicitando al comité de sostenibilidad contable de la Alcaldía que realice la depuración de algunos ítems que consideramos no hacen parte de la infraestructura (activo), y ahí sí se efectúe la transferencia de las acciones representadas en verdaderos activos y se realice una modificación a la escritura pública, y no que sea SAYOP quien tenga que depurar y llevar al gasto valores que no fueron generados por la entidad.

3. Se contabiliza en propiedad, planta y equipo (redes de alumbrado), los componentes incorporados al elemento y mejoras, ¿las luminarias y demás ítems que como se observa en el acta fueron contratados para el propósito de brindar el servicio de alumbrado público?,

4. Se registra en el activo (propiedad, planta y equipo-redes) el valor total de un contrato cuyo objeto o propósito es garantizar alumbrado público incluido hasta la interventoría?”

Adjunta a su comunicación los siguientes documentos:

- Acta de entrega institucional, suscrita entre CEIBA EICE en liquidación y SAYOP S.A.S. E.S.P.
- Archivo Excel con inventario de alumbrado público, elaborado por la Alcaldía de Yopal.

Adicionalmente, mediante comunicación electrónica del 26 de octubre de 2020, se solicitó al consultante el envío del contrato al que hace referencia en el numeral 4 de su comunicación, a lo cual respondió que no era posible acceder a dicho contrato, dado que eran contratos celebrados entre la Alcaldía de Yopal y CEIBA ECE.

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

## CONSIDERACIONES

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

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

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

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

##### 6.1.1 Activos

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

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

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

(...)

Los activos que cumplen con los criterios para su reconocimiento se deben clasificar de acuerdo con la intención que tenga la empresa con dicho recurso; por ejemplo, si el activo se adquiere para consumirse o venderse en el curso de la operación, se clasifica como inventarios; si se utiliza para propósitos administrativos o para producir bienes o prestar servicios, se clasifica como propiedad, planta y equipo; si es un inmueble del cual se espera obtener rentas o plusvalía, 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 los 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.

(...)

#### 6.1.6. Costos

Los costos son los decrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, que están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos y que dan como resultado decrementos en el patrimonio.

Los costos contribuyen a la generación de beneficios económicos futuros, se recuperan, fundamentalmente, por la venta de bienes y la prestación de servicios, razón por la cual tienen relación directa con los ingresos provenientes de las actividades ordinarias de la empresa.

#### 6.2. 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 resultados integral, de un hecho económico que cumpla con la definición del elemento correspondiente, cuyo valor se pueda medir confiabilidad 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.

La probabilidad, como condición para el reconocimiento, se utiliza con referencia al grado de incertidumbre con que los beneficios económicos futuros asociados al mismo llegarán o saldrán de la empresa. La medición del grado de incertidumbre correspondiente al flujo de los beneficios futuros se hace a partir de la evidencia disponible cuando se preparan los estados financieros. Así, por ejemplo, cuando es probable que el deudor cancele una cuenta por cobrar, es justificable reconocer tal cuenta por cobrar como un activo. No obstante, algunas cuentas por cobrar podrían no ser canceladas y, por tanto, se reconocerá un gasto que represente la reducción esperada en los beneficios económicos por tal motivo.

La fiabilidad, como criterio para el reconocimiento, implica que un elemento tiene un valor que se puede determinar con razonabilidad. En muchas ocasiones el valor se debe estimar. La utilización de estimaciones razonables es una parte esencial en la elaboración de los estados financieros y no menoscaba su fiabilidad. Sin embargo, cuando no se pueda hacer una estimación razonable, la partida no se reconocerá. Así, por ejemplo, las indemnizaciones esperadas de un litigio ante los tribunales pueden cumplir, tanto las definiciones de activo e ingreso, como la condición de probabilidad, para ser reconocidas. Sin embargo, no se reconocerá ni el activo ni el ingreso si no es posible medir de forma fiable la reclamación, aunque la existencia de la reclamación sí puede revelarse por medio de notas a los estados financieros.

#### 6.2.1. Reconocimiento de activos

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

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

(...)

#### 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 de los pasivos y cuando el costo o el gasto pueda medirse con fiabilidad.

Esto significa que el reconocimiento de los costos y 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 bienes.

Los costos y gastos se reconocerán sobre la base de una asociación directa entre los cargos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos. Este proceso implica el reconocimiento simultáneo o combinado de unos y otros si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos. Así, por ejemplo, los diversos componentes del costo de las mercancías vendidas se reconocerán al mismo tiempo que el ingreso derivado de la venta de los bienes.

Cuando se espere que los beneficios económicos surjan a lo largo de varios periodos contables y la asociación con los ingresos pueda determinarse únicamente de forma genérica o indirecta, los costos y gastos se reconocerán utilizando procedimientos sistemáticos y racionales de distribución. Esto es, a menudo, necesario para el reconocimiento de los costos y gastos relacionados con el uso de activos, tales como propiedades, planta y equipo; patentes y marcas. En estos casos, el costo o gasto correspondiente se denomina depreciación o amortización. Los procedimientos de distribución estarán diseñados a fin de que se reconozca el costo o gasto en los periodos contables en que se consumen o expiran los beneficios económicos relacionados con estas partidas.” (Subrayado fuera de texto)

El Marco normativo para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas que no cotizan en el mercado de valores o que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, establece:

## “CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

### 9. INVENTARIOS

#### 9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, 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

(...)

7. Cuando se adquiera un inventario sin cargo alguno o por una contraprestación simbólica, la empresa medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de ayudas gubernamentales y subvenciones. En todo caso, al valor determinado se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto.

(...)

## 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 o comercialización de bienes, para la prestación de servicios o 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 12 meses.

(...)

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 o eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos o 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, sin mejorar su capacidad productiva o eficiencia operativa.

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.

## 10.2. 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. En todo caso, no se reconocerán como parte del elemento, los siguientes conceptos: los costos de puesta en marcha (a menos que sean necesarios para poner la propiedad en las condiciones necesarias para que opere de la manera prevista por la administración de la empresa); las pérdidas de operación en las que se incurra antes de que la propiedad, planta y equipo logre el nivel planeado de ocupación; ni las cantidades anormales de desperdicios, de mano de obra o de otros recursos en los que se incurra para la construcción de la propiedad.  
(...)

17. 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 ayudas gubernamentales y subvenciones. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto.  
(...)

## 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 por la no ocurrencia de uno o más sucesos futuros inciertos que no están enteramente bajo el control de la empresa.

2. Los activos contingentes se evaluarán cuando la empresa obtenga nueva información de los hechos económicos asociados o, como mínimo, al final del periodo contable, 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 activo y del ingreso en los estados financieros del periodo en el que dicho cambio tenga lugar.

(...)

#### CAPÍTULO IV. INGRESOS

(...)

#### 2. AYUDAS GUBERNAMENTALES Y SUBVENCIONES

(...)

##### 2.2. Subvenciones

##### 2.2.1. Reconocimiento

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

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

(...)

##### 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 la Preparación y Presentación de Información Financiera para estas bases de medición."  
(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, adjunto a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, define:

#### “1514-MATERIALES Y SUMINISTROS

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los elementos, distintos de materias primas, adquiridos o producidos para ser consumidos o utilizados en la producción de bienes y la prestación de servicios.

##### DINÁMICA

##### SE DEBITA CON:

- 1-El costo de los materiales y suministros adquiridos.
- 2-El valor de los materiales y suministros recibidos en donación, cesión u otra modalidad.
- 3-El valor de los ajustes por sobrantes de inventarios.
- 4-El valor de los materiales reintegrados del proceso de producción de bienes y prestación de servicios.

##### SE ACREDITA CON:

- 1-El valor de los materiales que se consuman o trasladen al proceso de producción de bienes y prestación de servicios.
  - 2-El valor de los materiales devueltos a los proveedores.
  - 3-El valor de los ajustes por faltantes, baja por imperfectos, rotura, mermas y otros.
  - 4-El valor de los descuentos y rebajas que se asocien con los materiales y suministros adquiridos, o con los elementos consumidos o utilizados en los materiales y suministros producidos.
- (...)

#### 1642-REPUESTOS

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los repuestos de las propiedades, planta y equipo que se utilizan durante más de 12 meses y se capitalizan en el respectivo elemento, previa baja del componente sustituido.

#### DINÁMICA

##### SE DEBITA CON:

1-El costo de los repuestos adquiridos.

##### SE ACREDITA CON:

1-El valor de los repuestos incorporados en la correspondiente propiedad, planta y equipo.

2-El valor de los repuestos devueltos a los proveedores.

3-El valor de los descuentos y rebajas que se asocien con los repuestos adquiridos.

4-El valor de los ajustes por faltantes, baja por imperfectos, rotura, y otros.” (Subrayado fuera de texto)

#### CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

1. Puntos 1 y 2 de la consulta: Sobre el tratamiento contable en general de los recursos recibidos por SAYOP S.A.S. E.S.P. provenientes de una entidad en liquidación y de una entidad de gobierno, se debe evaluar en cuál de los siguientes dos escenarios se realiza la transferencia de estos recursos:

A. Si los recursos transferidos hacen parte de un proceso de capitalización de la empresa, es decir, la entidad que entrega los recursos tiene la intención de aumentar su participación en el patrimonio de SAYOP S.A.S. E.S.P., entonces la empresa debe realizar el registro débito de las cuentas y subcuentas que correspondan del 1-ACTIVO, según la intención de uso que tenga la empresa sobre dichos recursos, cuya contrapartida es el crédito de la cuenta y subcuenta que corresponda del grupo 32-PATRIMONIO DE LAS EMPRESAS, por el valor razonable de estos bienes o, en ausencia de este, su costo de reposición. Si no es posible determinar el valor razonable o el costo de reposición, entonces estos bienes se deben reconocer por el valor en libros de la entidad que aporta los recursos.

B. Si los recursos transferidos hacen parte de un proceso de donación o subvención, es decir, la entidad que entrega los recursos tiene la intención de transferir sin contraprestación dichos recursos a SAYOP S.A.S. E.S.P., entonces la empresa debe realizar el registro débito de las cuentas y subcuentas que correspondan del 1-ACTIVO, cuya contrapartida es el crédito de la subcuenta 443006-Bienes recibidos sin contraprestación, de la cuenta 4430-SUBVENCIONES, por el valor razonable de estos recursos o, en ausencia de este, su costo de reposición. Si no es posible determinar el valor razonable o el costo de

reposición, entonces estos bienes se deben reconocer por el valor en libros de la entidad que aporta los recursos.

Ahora bien, teniendo en cuenta que el Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el mercado de valores o que no captan ni administran ahorro del público permite tres alternativas de medición para estos recursos recibidos sin contraprestación, la empresa no puede darles el tratamiento como activos contingentes, toda vez que, según la información aportada en la consulta, se cuenta con una medición fiable de los recursos recibidos y algunos de ellos se constituyen en el principal activo por el cual la empresa obtendrá beneficios económicos futuros, por lo que cumplen con los criterios de reconocimiento como activos en el estado de situación financiera de la empresa o gasto en el resultado del periodo.

2. Punto 3 de la consulta: Sobre el tratamiento contable en específico de luminarias y otros elementos recibidos que contribuyen a la prestación del servicio, la empresa debe evaluar en cuál de los siguientes dos escenarios se encuentra:

A. Si las luminarias y otros elementos son recursos que se utilizarán para la adición o mejora de otras propiedades, planta y equipo de la empresa, es decir, son recursos que tras su incorporación en otras propiedades, planta y equipo de la empresa ampliarán su vida útil o su capacidad operativa, mejorarán la eficiencia operativa o la calidad del servicio o reducirán costos, entonces la empresa los debe reconocer con un registro débito de la subcuenta que corresponda de la cuenta 1642-REPUESTOS, cuya contrapartida es el crédito que corresponda y la medición respectiva, en atención a lo concluido en el numeral 1.

B. Si las luminarias y otros elementos son recursos que se utilizarán para el mantenimiento o reparación de las propiedades, planta y equipo de la empresa, es decir, para la recuperación o conservación de la capacidad normal de las propiedades, planta y equipo, entonces la empresa los debe reconocer con un registro débito de la subcuenta que corresponda de la cuenta 1514-MATERIALES Y SUMINISTROS, cuya contrapartida es el crédito que corresponda y la medición respectiva, en atención a lo concluido en el numeral 1.

3. Punto 4 de la consulta: Sobre el tratamiento contable del contrato para garantizar el alumbrado público como propiedades, planta y equipo, teniendo en cuenta que no es posible para la consultante acceder a dicho contrato, según lo informado en comunicación electrónica del 26 de octubre de 2020, la CGN no puede emitir concepto sobre esta parte de su consulta, hasta tanto no se allegue el contrato respectivo.

\*\*\*

## 2.6 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

### CONCEPTO No. 20202000003061 DEL 12-02-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo Ingresos por subvenciones Patrimonio
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de bienes recibidos en comodato de una entidad de Gobierno

Doctor

ANDREA CRUZ PEÑUELA

Directora de Contabilidad y Costos EAAAM ESP

E.S.P. Empresa de Acueducto y Alcantarillado y Aseo de Madrid

Madrid

### ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500001292 del día 15 de enero de 2020, en la cual da respuesta a la solicitud de la CGN para complementar la información sobre la consulta radicada con el N° 20195500040102 del día 18 de noviembre de 2019, en la cual manifiesta lo siguiente:

"La empresa de servicios públicos de Madrid ha venido celebrando contratos de comodato con la alcaldía de Madrid, por los bienes inmuebles en referencia al sistema de agua potable y saneamiento básico, al ser un contrato que por términos de ley no puede ser superior a 5 años, se han venido renovando, deseo saber cómo es el manejo de la depreciación y la amortización del ingreso diferido, debido a la vigencia que se maneja del contrato y a que a su finalización estos se renuevan"

Como complemento a lo anterior, mediante el radicado N° 20205500001292, informo:

"1. En el año 2018 se registró como activo por PPE con contrapartida al pasivo por Subvenciones del Gobierno.

2. Se ha reconocido depreciación de propiedad planta y equipo contra resultados.

3. En el proceso de implementación NIIF se tomo como base el valor de estos comodatos para el cálculo del impuesto diferido, de acuerdo a la sección 24 de las NIIF para Pymes."

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

## CONSIDERACIONES

El contrato de Comodato suscrito entre el Municipio de Madrid y la Empresa de Acueducto, Alcantarillado y Aseo de Madrid, señala lo siguiente:

CLÁUSULA PRIMERA. Objeto. CONTRATO DE COMODATO ENTRE EL MUNICIPIO DE MADRID Y EMPRESA DE ACUEDUCTO, ALCANTARILLADO Y ASEO DE MADRID E.A.A.A.M-ESP. El COMODANTE entrega al COMODATARIO a título de comodato o préstamo de una planta central de tratamiento en Madrid Cundinamarca (...)

CLÁUSULA SEGUNDA. Valor del Bien A Entregar. EL COMODATARIO, conjuntamente con el COMODANTE estiman que el valor aproximado del bien entregado es de CUATRO MIL OCHENTA Y OCHO MILLONES TRESCIENTOS TRES MIL QUINIENTOS CINCUENTA PESOS (\$ 4.088.303.550) M/CTE, suma que se tendrá en cuenta para todos los efectos que se deriven de éste contrato y que corresponde al precio del bien. Se deja constancia que por la naturaleza del presente contrato es gratuito

CLAUSULA TERCERA. Destinación. EL COMODATARIO se compromete para con el COMODANTE a destinar exclusivamente los bienes enunciados anteriormente para el uso y el alcance del objeto del presente Contrato de Comodato y las inherentes al desarrollo de las funciones de la entidad. CLÁUSULA CUARTA. Plazo De Ejecución y Prórrogas. El plazo de ejecución del presente contrato de comodato es de cinco (05) años, contados a partir del acta de entrega. PARÁGRAFO.-Cualquier modificación o prórroga en el presente contrato deberá hacerse por mutuo acuerdo de las partes y en todos los casos el contenido de la estipulación constar por escrito. (Subrayado fuera de texto)

Desde la perspectiva de la normatividad contable pública, 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 o comercialización de bienes, para la prestación de servicios o 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 12 meses.”

(...)

### 10.3. Medición posterior

18. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

19. 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. El valor depreciable corresponde al valor del activo o de sus componentes menos el valor residual.

20. El valor residual de la propiedad, planta y equipo es el valor estimado que la empresa podría obtener actualmente por la disposición del elemento después de deducir los costos estimados por tal disposición si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil. Si la empresa considera que, durante la vida útil del activo, se consumen sus beneficios económicos en forma significativa, el valor residual puede ser cero; de lo contrario, la empresa estimará dicho valor.

21. 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.

22. 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”

Por su parte, 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

##### 5.3. Corrección de errores

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

23. 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.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la empresa reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

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

la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmatrimales no se requerirá su reexpresión retroactiva.”

Así mismo, sobre el tratamiento contable de los contratos de comodato 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.

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 4430SUBVENCIONES

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 299003Ingreso 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. (Subrayado fuera de texto)

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 contribuye a la consecución de sus objetivos, según lo contemplado en la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente.”

De otra parte, el numeral 2.2 Impuesto diferido contenido en la Norma de Impuesto a las Ganancias contenida en el Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el mercado valores, y que captan ni administran ahorro del público, señala:

## 2.2. Impuestos diferidos

### 2.2.1. Reconocimiento

7. El reconocimiento de activos o pasivos por impuestos diferidos se determinará a partir de 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 valor 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 el resultado del periodo ni la ganancia o pérdida fiscal.

9. En el caso de las diferencias temporarias imponibles procedentes de inversiones en entidades controladas, de inversiones en asociadas o de participaciones en acuerdos conjuntos, no se reconocerán como un pasivo por impuesto diferido cuando: a) la controladora, el inversionista o el participante en un acuerdo conjunto sea capaz de

controlar el momento de la reversión de la diferencia temporaria; y b) sea probable que la diferencia temporaria no se revierta en un futuro previsible.

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.

12. No obstante, un activo por impuestos diferidos no se reconocerá cuando la diferencia haya surgido por el reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no haya sido una combinación de negocios y que, en el momento de realizarse, no haya afectado el resultado del periodo ni la ganancia o pérdida fiscal.”

## CONCLUSIONES

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

- Reconocimiento del activo recibido en comodato

Tal como lo señala el concepto expuesto en las consideraciones, en desarrollo de un contrato de comodato, corresponde a las entidades participantes (comodante y comodatario) realizar de manera integral juicios profesionales para establecer la esencia económica subyacente de la transacción, independientemente de su forma legal, evaluando para ello, entre otros aspectos, el objeto del contrato, la intención de las partes, el alcance de lo pactado y las obligaciones complementarias asumidas en cada caso, para establecer el procedimiento contable adecuado y garantizar el reconocimiento del recurso controlado.

De conformidad con el contexto del contrato anexo a la consulta se establece que el Municipio entrega a la Empresa a título de comodato una Planta Central de Tratamiento

para ser destinada al uso en el cumplimiento de sus funciones, durante un plazo de cinco años renovables, y se evidencia que se hayan impuesto condiciones contractuales para la devolución del bien.

Por lo anterior, para el reconocimiento del activo, la Empresa debió evaluar si fue transferido por un periodo sustancial al de su vida económica, caso en el cual corresponde incorporarlo en su situación financiera mediante un débito en la subcuenta y cuenta de propiedades, planta y equipo que corresponda a la naturaleza y el uso previsto para el bien, un crédito en la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS por cuanto al no existir condiciones contractuales que impliquen la devolución del bien, no hay lugar al reconocimiento de un pasivo diferido.

En este orden, dado que la empresa indica en la consulta que reconoció un pasivo diferido por subvenciones, deberá corregir la información de conformidad con lo dispuesto en la norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores, debitando la subcuenta del pasivo diferido y afectando como contrapartida la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3225-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES si el registro del pasivo diferido fue en periodos anteriores, o la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS aquellos valores que correspondan al mismo periodo contable.

Así mismo, la empresa deberá evaluar la materialidad del error, y 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.

Ahora bien, en caso que existieran condiciones contractuales para la devolución del bien, el registro contable para reconocer el bien, corresponde a un débito en la subcuenta y cuenta de propiedades, planta y equipo que corresponda a la naturaleza y el uso previsto para el bien, con crédito a la subcuenta 299003 Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, el cual se amortizará con el cumplimiento de las condiciones, mediante un débito al pasivo diferido y un crédito a la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Se anexa el concepto CGN N°20192000011281 expuesto en las consideraciones sobre el manejo contable de los bienes recibidos en comodato por corresponder al asunto planteado en esta consulta.

2) Con relación al reconocimiento de la depreciación del activo en mención, esta deberá realizarse a lo largo de la vida útil del activo y se llevará a cabo mediante un método de depreciación que mejor refleje el patrón de consumo de los beneficios económicos o del

potencial de servicio, el cual debió quedar definido por la entidad en el Manual de Políticas Contables.

La depreciación iniciará desde el momento en el activo esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la administración de la empresa, y cesará cuando se dé de baja o cuando el valor residual del activo supere su valor en libros.

Los importes por depreciación se reconocerán como un gasto o costo según corresponda, con crédito en la subcuenta respectiva a la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR).

3) En relación del impuesto diferido, la Empresa no le corresponde aplicar las NIIF para Pymes, sino el Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el mercado valores, y que captan ni administran ahorro del público, por tanto, debió efectuar el cálculo comparando el valor en libros frente a la base fiscal del activo incorporado, de conformidad con el numeral 2.2. Impuestos Diferidos de la norma sobre Impuesto a las Ganancias, contenidas en dicho Marco Normativo.

\*\*\*



## CONCEPTO No. 20202000003841 DEL 17-02-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Corrección de los valores de propiedades, planta y equipo por avalúos realizados con posterioridad a la elaboración del ESFA.

Doctor  
YANITH MORENO GARZON  
Contador  
E.S.E. HOSPITAL SAN RAFAEL  
Facatativá

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500003662 del día 9 de enero de 2019, en la cual manifiesta que en el año 2019 la empresa realizó avalúos a sus bienes con posterioridad al proceso de implementación del Nuevo Marco Normativo para Empresas y solicita se le indique como debe afectar los estados financieros al cierre del 2019.

Además, manifiesta que no les es clara la Resolución 426 del 23 de diciembre de 2019, artículo 2° y 3°.

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

**CONSIDERACIONES**

Sobre el tema consultado, la CGN expidió el concepto N° 20192000021371 dirigido a la doctora LUZ NELLY CORREA CAMACHO Contadora de la E.S.E. Hospital Regional de Chiquinquirá, en cual concluye lo siguiente:

“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.”

## CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar:

1) El concepto 20192000021371 del 27 de octubre de 2019 expuesto en las consideraciones, presenta las alternativas para corregir la información por parte de las Empresas que no cotizan en el mercado valores, y que captan ni administran ahorro del público, entre ellas las empresas del Sistema General de Seguridad Social en Salud, por la realización de avalúos a las Propiedades, planta y equipo con posterioridad a la elaboración del ESFA. Se anexa dicho concepto por ser aplicable al caso por usted consultado.

2) Con relación a que no le es claro el contenido de los artículos 2° y 3° de la Resolución 426 de diciembre de 2019, le manifiesto que en la forma como está planteado su solicitud no brinda suficiente información para darle respuesta, razón por la cual se solicitó vía correo electrónico mayor claridad, si que a la fecha de emisión de este concepto se recibiera respuesta.

No obstante, con el fin de dar una orientación sobre el tema se precisa que la Resolución 426 de 2019 modifica 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, expedidas mediante la Resolución 414 de 2014 y en consecuencia las Empresas deberán estudiar y analizar las modificaciones en cada una de las normas para determinar que ajustes se derivan de dicho cambio normativo y proceder a ajustar las cifras de los activos y pasivos con ocasión de la aplicación de la nueva norma, para lo cual el artículo 2° dispone que dichos ajustes afectará la subcuenta que corresponde de la cuenta de 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Adicionalmente este artículo dispone que la comparabilidad de los estados financieros a 31 de diciembre de 2020 se realizará de manera normal con los del 31 de diciembre de 2019, sin que en este caso haya necesidad de aplicar el numeral 2.4 sobre la reexpresión de manera retroactiva, contenida en el numeral 5.3 Corrección de errores, de la norma sobre Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección De Errores.

Por su parte, el artículo 3° indica que la Resolución 426 se refiere a la fecha a partir de la cual tiene aplicación la citada Resolución es decir a partir del 1 de enero de 2020 y deroga, a partir de esa misma fecha, las resoluciones 607 de 2016 y 047 de 2019 y la doctrina contable pública que le sea contraria.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000004441 DEL 20-02-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de inmueble declarado bien cultural como elemento de propiedades, planta y equipo.

Doctor  
CARLOS RAMIRO FLÓREZ ECHENIQUE  
Profesional Universitario de Contabilidad  
Canal Capital  
Ciudad

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500000832, el día 14 de enero de 2020, mediante la cual solicita se indique la cuenta en la cual debe ser registrado un inmueble de la entidad teniendo en cuenta:

“Canal Capital posee un bien inmueble, el cual está reconocido contablemente como un Propiedad de Inversión, pero la destinación del mismo y de acuerdo a nuestra política contable para los Bienes de PPYE, este se va a utilizar para fines administrativos de la entidad.

Por lo anterior, se debe reclasificar a la cuenta de Bienes de Propiedad Planta y Equipo, pero este inmueble fue catalogado por el Instituto Distrital de Patrimonio y Cultura, dentro de los Bienes de Interés Cultural del ámbito Distrital, en la categoría B (Conservación Arquitectónica), pero dentro del Plan de Cuentas no existe la cuenta para su reclasificación.”

Con base en lo anterior, 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, indica:

“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. (...)" (Subrayado fuera de texto)

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

## “10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

### 10.1. Reconocimiento

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

3. Los terrenos sobre los que se construyan las propiedades, planta y equipo se reconocerán por separado. (...)

### 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. (...)

### 10.5. Revelaciones

34. La empresa revelará, para cada clase de propiedad, planta y equipo, los siguientes aspectos: (...)

k) la información sobre su condición de bien histórico y cultural, cuando a ello haya lugar; y

## 11. PROPIEDADES DE INVERSIÓN (...)

### 11.4. Reclasificaciones (...)

16. Se realizará una reclasificación desde propiedades de inversión cuando exista un cambio de uso que se haya evidenciado por el inicio de la ocupación de la propiedad por parte de la empresa (en el caso de la reclasificación de una propiedad de inversión a una propiedad, planta y equipo) o por el inicio de un desarrollo con intención de venta en el curso normal de la operación (en el caso de la reclasificación de una propiedad de inversión a inventarios).

17. Las reclasificaciones desde y hacia propiedades de inversión se tratarán de la siguiente forma:

18. Para la reclasificación entre propiedades de inversión y propiedades, planta y equipo, el valor en libros del activo en esa fecha será el valor en libros del activo en la nueva clasificación. En consecuencia, la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro acumuladas no serán eliminadas. A partir de esta fecha, la empresa aplicará los requisitos que la norma correspondiente le exija. (...)" (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:

"1605-TERRENOS

#### DESCRIPCIÓN

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.

#### DINÁMICA

##### SE DEBITA CON:

- 1-El costo de los terrenos adquiridos.
- 2-El valor de los terrenos recibidos en donación, cesión u otra modalidad.
- 3-El valor de los terrenos reclasificados de propiedades de inversión.
- 4-El valor de las mejoras. (...)



## 1640-EDIFICACIONES

### DESCRIPCIÓN

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

### DINÁMICA

#### SE DEBITA CON:

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

### CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, al momento de efectuar la reclasificación del inmueble desde propiedades de inversión a propiedades, planta y equipo, en atención al cambio de uso determinado por la empresa, el registro contable que se debe efectuar será debitando las subcuentas correspondientes de la cuenta 1605-TERRENOS, por el valor del terreno en el cual está construido el inmuebles, y de la cuenta 1640-EDIFICACIONES, por el valor del inmueble, y acreditando las cuentas y subcuentas donde se encontraba reconocido el bien como propiedades de inversión.

Adicionalmente, se deberá reconocer en las subcuentas correspondientes de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), los valores previamente reconocidos para el inmueble mientras mantenían la clasificación como propiedad de inversión.

El anterior reconocimiento se efectúa con independencia de la declaración que posee el inmueble como bien de interés cultural del ámbito Distrital, dado que prevalece la esencia sobre la forma, es decir, el uso que dispone la entidad, lo cual requiere ser revelado en las notas a los estados financieros, de acuerdo a lo indicado por la Norma de propiedades, planta y equipo.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202300001761 DEL 07-02-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de bienes inmuebles recibidos en contrato de comodato

Doctora  
LUZ ESTELLA CASTRILLÓN BEDOYA  
Contadora  
E.S.E Metrosalud  
Medellín

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 20195500044522, del 20 de diciembre de 2019, en la cual solicita concepto sobre el siguiente tema:

“...dado que la ESE Metrosalud posee el goce, riesgos y beneficios de algunos bienes inmuebles, que no todos se encuentran legalizados y presentan las siguientes situaciones:

1. ¿Los bienes inmuebles que utiliza la ESE Metrosalud y los cuales fueron entregados por el Municipio de Medellín mediante contrato de comodato vigente, para prestar servicios de salud, se deben registrar en las cuentas de activos fijos?
2. ¿Los bienes inmuebles que utiliza la ESE Metrosalud y los cuales fueron entregados por el Municipio de Medellín para prestar servicios de salud, aunque el contrato de comodato se encuentra vencido, se deben registrar en las cuentas de activos fijos?
3. Los bienes inmuebles nuevos que utiliza la ESE Metrosalud para prestar servicios de salud y en donde es dueño del terreno, pero su construcción se realizó con recursos del Municipio de Medellín a través de la EDU, ¿cómo debe ser el registro contable y por qué valor?

Importante anotar, que estos bienes se encuentran en uso, están asegurados y se tienen para prestar servicios de salud a la población”.

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.

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 Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público señala dentro de las características fundamentales de la información financiera dentro de las cuales define, en el numeral 4.1.2, la representación fiel como:

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

Igualmente, el citado Marco conceptual, en el numeral 5, se definen los principios de contabilidad pública, y define la esencia sobre forma como: “las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.” (Subrayados fuera de texto)

Adicionalmente, establece en el numeral 6.1. la definición de los elementos de los estados financieros, y en particular, sobre los activos señala en el numeral 6.1.1:

### “6.1.1 Activos

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

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

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

Los activos de una empresa proceden de transacciones u otros sucesos ocurridos en el pasado. Las empresas obtienen normalmente los activos mediante su compra o producción, pero también pueden obtenerlos mediante otro tipo de transacciones como, por ejemplo, cuando una empresa recibe propiedades de una entidad del gobierno dentro de un programa de fomento del desarrollo económico de un área geográfica. Las transacciones o sucesos que se espera ocurran en el futuro no dan lugar por sí mismos a activos; así, por ejemplo, la intención de comprar inventarios no cumple, por sí misma, la definición de activo.

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

Los beneficios económicos futuros pueden fluir por diferentes vías. Por ejemplo, un activo se puede intercambiar por otros activos o servicios, utilizar para liquidar un pasivo, distribuir a los propietarios de la empresa, o utilizar aisladamente o en combinación con otros activos para la producción de bienes o servicios que son vendidos por la empresa.

(...)

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

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” (Subrayados fuera del texto).

En lo relacionado con el reconocimiento de activos, el numeral 6.2.1 del Marco conceptual 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...” (Subrayado fuera del texto).

Las Normas incorporadas al Régimen de Contabilidad Pública (RCP), mediante la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, contienen los criterios técnicos que deben observar las Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, en ese sentido, la Norma de propiedades, planta y equipo, establece lo siguiente:

## “10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

### 10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la empresa para la producción o comercialización de bienes, para la prestación de

servicios o 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 12 meses.

(...)

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.(...) (Subrayados fuera del texto).

Por otra parte, la Norma de ayudas gubernamentales y 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.

(...)

#### 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 la Preparación y Presentación de Información Financiera 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” (Subrayados fuera del texto).

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

### CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se desarrollan las siguientes conclusiones: Según lo establecido en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público, una de las características

de la información es la representación fiel la cual se refiere a que la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos que pretende representar.

En lo relacionado con activos, se establecen varios criterios para su identificación y reconocimiento, por lo que, según su definición, representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. De igual forma, el Marco conceptual señala que, bajo algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso, sin embargo, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo.

Por lo anterior, 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.

Según el Marco conceptual 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. En razón a lo anterior, 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.

En concordancia, los criterios de reconocimiento de los activos establecen que estos serán reconocidos cuando sea probable que la empresa obtenga beneficios económicos futuros de dicho activo y su costo o valor pueda medirse de forma fiable.

En este sentido, en concordancia con el principio de esencia sobre forma, la empresa E.S.E Metrosalud reconocerá los hechos económicos atendiendo la esencia económica de la transacción de manera independiente a su forma legal, por lo tanto, la empresa y el Municipio de Medellín deberán evaluar, con base en lo establecido en los contratos 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, teniendo en cuenta aspectos como la obtención de beneficios económicos futuros, el control sobre los activos, la parte contractual que asume los riesgos, la capacidad de definir el uso, etc.



En ese sentido, la E.S.E Metrosalud deberá observar alguna de las siguientes alternativas, para la aplicación del procedimiento contable, sea que el contrato de comodato se encuentre vigente o vencido:

**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. Si para el caso particular el hecho económico ocurrió en periodos anteriores, la baja en cuentas de los bienes no afectará las cuentas del resultado del periodo, sino 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 E.S.E Metrosalud como comodataria, debió realizar el registro de los bienes dentro de su información financiera 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 que representen la naturaleza del activo entregado 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 de Medellín lo tenía registrado. No obstante, si dicho registro no se efectuó, la corrección del error no afectará el resultado del periodo, sino 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 periodos en los que no se haya incorporado el activo 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. En adelante, los cargos por depreciación afectarán las subcuentas respectivas a la cuenta 5360-DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

Tanto la empresa 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 políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

**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.

Si frente al caso particular, 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 a la amortización de dicho periodo afectará mediante un débito la subcuenta correspondiente a la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJECICIOS ANTERIORES. Así mismo, en adelante la amortización 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, debitará la subcuenta de la cuenta que represente la naturaleza del activo y acreditará la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS, la 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 de periodos anteriores afectará mediante un débito la subcuenta correspondiente a la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJECICIOS ANTERIORES. Así mismo, en adelante la amortización 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 reconocer en periodos anteriores 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 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. No hay transferencia sustancial de riesgos y beneficios económicos futuros del activo a la comodataria; 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.**

Bajo este escenario, la empresa E.S.E Metrosalud, 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).

En lo relacionado con los inmuebles construidos sobre el terreno propiedad de la empresa, se deberá realizar el análisis de acuerdo con lo planteado en los literales mencionados anteriormente.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000017811 DEL 01-04-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo
	<b>SUBTEMAS</b>	Tope o valor que debe tener un bien mueble e inmueble para que sea considerado como un activo fijo.

Doctora  
ALEXANDRA CHÁVEZ RENGIFO  
Profesional Universitario  
E.S.E. Hospital Divino Niño-Buga  
Bugá-Valle del Cauca

**ANTECEDENTES**

En atención a su solicitud radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20205500014112, del 05 de marzo de 2020, donde consulta a la CGN:

“Por medio del presente, les solicito me informen cuál es el tope o valor que debe tener un bien mueble e inmueble para que sea considerado como un activo fijo, en el marco normativo de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, o que no captan o administran ahorro del público”.

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

**CONSIDERACIONES**

El 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, anexo a la Resolución 414 de 2015 y sus modificaciones, frente la definición y reconocimiento de los activos 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. (...).

#### 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.

Por otra parte, el numeral 4.1.1. Relevancia que es una de las características fundamentales que hacen parte de las características cualitativas de la información financiera contenidas en el Marco Conceptual para Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, señala:

##### 4.1.1. Relevancia

La información 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.

En los principios de contabilidad pública, el de esencia sobre la forma contenido en el Marco Conceptual para Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, establece:

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

La norma de Propiedades, planta y equipo contenida en el Marco normativo para Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, 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 o comercialización de bienes, para la prestación de servicios o 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 12 meses. (...).

### 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

18. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. (...).

Por último, los numerales 3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones y 3.2.13. Actualización de los valores contenidos en el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a la Resolución N°193 de 2016, expresan:

#### 3.2.4 Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

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

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

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

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

#### 3.2.13 Actualización de los valores

Los bienes, derechos y obligaciones de la entidad deberán actualizarse, de conformidad con los criterios definidos en el marco normativo aplicable a la entidad, para la medición posterior.

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Debe precisarse que con ocasión de los nuevos marcos normativos, la CGN no ha regulado ni regulará los topes que antiguamente determinaba mediante instructivos para la determinación de los activos de menor cuantía (los cuales podían depreciarse dentro del mismo año de adquisición) o para los bienes con valor hasta de medio salario mínimo (respecto de los cuales la entidad podía reconocerlos como activos o registrarlos directamente como un gasto). Igualmente, debe precisar que por los montos ínfimos que se manejaron en aquellas oportunidades, era impensable que tuviese alcance sobre bienes inmuebles.

Los numerales 6.1.1. Activos y 6.2.1. Reconocimiento de activos del Marco Normativo para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Recursos del Público determinan los criterios para el reconocimiento de activos, relativos a la probabilidad de derivar flujo de los beneficios, siempre que tales bienes tengan una medición fiable.

Las Propiedades, Planta y Equipo corresponden: a) los activos tangibles empleados por la empresa para la producción o comercialización de bienes, para la prestación de servicios o 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 12 meses.

En el proceso de reconocimiento de los activos, debe tenerse presente la característica fundamental de relevancia que se refiere a que la información financiera es relevante si influye en las decisiones tomadas por los usuarios y es influyente si es material.

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.

Si la Entidad desea determinar criterios equivalentes a los activos de menor cuantía o a los bienes con importe inferior a medio salario mínimo, deberá fijar sus propios parámetros dentro de su manual de políticas contables, dentro del marco de los criterios señalados anteriormente.

\*\*\*



## CONCEPTO No. 20202000017841 DEL 01-04-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Inversiones e instrumentos derivados Gastos por transferencias y subvenciones Otros gastos
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de participación y aporte de bienes muebles e inmuebles hecho por una Corporación Autónoma Regional a una empresa de servicios públicos domiciliarios.

2	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo Patrimonio de las empresas Ingresos por transferencias y subvenciones
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de participación y aporte de bienes muebles e inmuebles hecho por una Corporación Autónoma Regional a una empresa de servicios públicos domiciliarios.

Señor  
CARLOS ARANGO  
Ciudad

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500015952, el día 18 de marzo de 2020, por traslado de competencia hecho por la Contraloría General de la República, mediante la cual consulta:

“Corporación autónoma regional es accionista de Empresa de Servicios Públicos Domiciliarios de Carácter Oficial del Orden Nacional. La Contraloría de la República ejerce ante ella como autoridad fiscal. Por lo anterior el caso es el siguiente; la corporación Autónoma Regional cedió unos aportes (Bienes muebles, red de acueducto y alcantarillado, plantas de tratamiento) a la empresa de servicios Públicos Domiciliarios Oficial para el cumplimiento de su objeto social, por ellos se pregunta; 1) los bienes muebles para efectos fiscales, los cedidos, salen o no del balance contable de la Corporación Autónoma Regional y Entran al Balance contable de la empresa de servicios públicos Domiciliarios de Carácter Social. 2) Afirmativa la respuesta del numeral anterior, o sea de salir del balance contable. Pregunto; para efectos fiscales como se registraría en el balance contable de la empresa de

servicios públicos Domiciliarios de Carácter oficial?, me explico; en su activo? En su patrimonio como patrimonio institucional incorporado?, o como parte del capital suscrito y pagado?, o cómo?” (Sic)

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

### CONSIDERACIONES

El artículo 354 de la Constitución Política de la República 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)

El artículo 4° de la Ley 298 de 1996, mediante la cual se desarrolla el artículo 354 de la constitución política de la República de Colombia, establece:

“ARTICULO 4o. 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 uniformar, centralizar y consolidar la Contabilidad Pública.

(...)

-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)

El Marco Normativo de Entidades de Gobierno, el anexo de la Resolución No. 533 de 2015 y sus modificaciones, 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.

2. Las inversiones de administración de liquidez se reconocerán en la fecha de cumplimiento, con independencia de que esta fecha coincida o no con la fecha de negociación. La fecha de cumplimiento es la fecha en la cual le son transferidos los títulos a la entidad. La fecha de negociación es aquella en la que se pactan las condiciones de la transacción.

#### 1.2. Clasificación

3. 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.

4. La categoría de valor de mercado con cambios en el resultado corresponde a las inversiones que tienen valor de mercado y que se tienen exclusivamente para negociar, es decir, las inversiones cuyos rendimientos esperados provienen del comportamiento del mercado.

5. La categoría de costo amortizado corresponde a las inversiones en instrumentos de deuda 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. También se clasificarán en esta categoría los instrumentos de deuda que no tengan valor de mercado y que: a) se esperen negociar o b) no se mantengan con la intención exclusiva de negociar o de conservar hasta su vencimiento.

6. La categoría de valor de mercado con cambios en el patrimonio corresponde a las inversiones en instrumentos de patrimonio que tienen valor de mercado, no se mantienen con la intención exclusiva de negociar y 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.

(...)

## 5. INVERSIONES EN CONTROLADAS

### 5.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inversiones en controladas las participaciones patrimoniales que la entidad tenga en empresas societarias, sobre las cuales ejerza control.

2. La entidad ejerce control sobre una empresa si se configuran todos los siguientes elementos: a) poder sobre la empresa, b) derecho a los beneficios variables o exposición a los riesgos inherentes procedentes de su participación en la empresa y c) capacidad de utilizar su poder sobre la empresa para afectar la naturaleza o el valor de dichos beneficios o riesgos.

3. La entidad tiene poder cuando posee derechos que le otorgan la capacidad actual de dirigir las actividades relevantes de la empresa controlada, es decir, las actividades que afectan de manera significativa la naturaleza o valor de los beneficios o los riesgos, procedentes de su participación en esta. Se presume que la entidad tiene la capacidad de dirigir las actividades relevantes de la empresa controlada cuando tiene derecho a dirigir las políticas operativas y financieras de esta, con independencia de que ese derecho se origine en la participación patrimonial.

4. 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 empresa controlada, tales como: la distribución de dividendos o excedentes, la transferencia de activos y el ahorro de costos. Los beneficios no financieros se presentan cuando la actividad que realiza la empresa controlada complementa o apoya la función de la entidad controladora, de forma que contribuye al logro de sus objetivos y a la ejecución de sus políticas.

5. Los riesgos inherentes a la participación corresponden a todos aquellos que afectan o pueden afectar la situación financiera de la entidad controladora, por ejemplo, las

obligaciones financieras asumidas o que potencialmente tendría que asumir y la obligación de la entidad controladora de prestar o garantizar la prestación de un servicio del cual la empresa controlada es la responsable inicial.

6. La entidad tiene control si, además del poder que tiene sobre la empresa y el derecho a los beneficios variables o la exposición a los riesgos inherentes, procedentes de su participación en esta, también tiene la capacidad de utilizar su poder para afectar la naturaleza o el valor de dichos beneficios o riesgos.

(...)

## 6. INVERSIONES EN ASOCIADAS

### 6.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inversiones en asociadas las participaciones patrimoniales que la entidad tenga en empresas societarias, sobre las cuales posea influencia significativa.

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

3. Se presumirá la existencia de influencia significativa cuando la entidad posea, directa o indirectamente, una participación igual o superior al 20% del poder de voto sobre la empresa asociada, con independencia de que exista otro inversor con una participación mayoritaria. Para tal efecto, se considerarán los derechos de voto potenciales de la entidad, así como los mantenidos por otras partes. Los derechos de voto potenciales que se considerarán son aquellos que se pueden ejercer o convertir de inmediato y se excluirán aquellos que tengan restricciones legales o contractuales. 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 empresa asociada, a menos que pueda demostrarse claramente que existe tal influencia.

4. La existencia de influencia significativa sobre la empresa asociada 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 empresa asociada 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.”

Ahora bien, el Marco Normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución No. 414 de 2014 y sus modificaciones, establece:

#### “CAPITULO 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 o comercialización de bienes, para la prestación de servicios o 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 12 meses.

2. También se reconocerán como propiedades planta y equipo las plantas productoras utilizadas para la obtención de productos agrícolas. Una planta productora es una planta viva empleada en la elaboración o suministro de productos agrícolas, que se espera genere productos agrícolas durante más de 12 meses 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.

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 o eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos o 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, sin mejorar su capacidad productiva o eficiencia operativa.

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.

(...)

## 7. ACUERDOS CONJUNTOS

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

2. La clasificación de un acuerdo conjunto como una operación conjunta o un negocio conjunto dependerá de los derechos y obligaciones de las partes con respecto al acuerdo.

(...)

### 7.2. 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 de esta. 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 participante en un negocio conjunto tiene derecho a una parte de los resultados de la entidad bajo control conjunto.

8. La entidad que actúa como participante en un negocio conjunto reconocerá su participación en este como una inversión.

(...)

## 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.



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.”

Adicionalmente, el Catálogo General de Cuentas para entidades de gobierno, establece:

#### “5424-SUBVENCIONES

##### DESCRIPCIÓN

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.

(...)

#### 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.

Los recursos que las entidades de gobierno entreguen para la creación de una entidad que no se constituya como una empresa societaria se registrarán en la subcuenta Aportes en entidades que no se constituyeron como empresas societarias.

#### DINÁMICA

##### SE DEBITA CON:

1-El valor causado por los diferentes conceptos.

##### SE ACREDITA CON:

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

Asimismo, el Catálogo General de Cuentas para empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran recursos del público establece:

#### “32-PATRIMONIO DE LAS EMPRESAS

##### 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

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

La Contaduría General de la Nación, según lo establecido en el artículo 354 de la constitución política y la Ley 298 de 1996, no tiene dentro del alcance de sus funciones emitir concepto sobre los efectos fiscales de las transacciones realizadas por las entidades del sector público. En ese sentido, este concepto se debe tener en cuenta para los efectos contables de los hechos económicos objeto de su consulta. Por tanto, atendiendo a la normativa contable pública vigente, anexo de la Resolución 533 de 2015, actualizado por la Resolución 425 de 2019, y anexo de la Resolución 414 de 2014, actualizado por la Resolución 426 de 2019, citados en las consideraciones, la Corporación Autónoma Regional y la empresa de servicios públicos domiciliarios deben evaluar bajo cuál de los siguientes tres escenarios se realiza la entrega de los bienes inmuebles, red de acueducto y alcantarillado y plantas de tratamiento, y proceder conforme se describe en cada escenario:

1. Si la Corporación Autónoma Regional realiza la entrega de los bienes como aporte patrimonial para aumentar su participación en la empresa de servicios públicos domiciliarios y la empresa es societaria, se debe proceder a la baja en cuentas de los bienes entregados y, como contrapartida, proceder al reconocimiento de la inversión en la cuenta que corresponda del grupo 12 INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS, como sigue:

INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A VALOR DE MERCADO, CON CAMBIOS EN EL RESULTADO, si los instrumentos de patrimonio recibidos a cambio tienen valor de mercado y se espera negociar.

INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A VALOR DE MERCADO, CON CAMBIOS EN EL PATRIMONIO, si los instrumentos de patrimonio recibidos a cambio tienen valor de mercado, pero no se espera negociarlos y no otorgan control, influencia significativa ni control conjunto.

INVERSIONES ADMINISTRACIÓN 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 PARTICIPACIÓN 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.

2. Si la Corporación Autónoma Regional realiza la entrega de los bienes como aporte patrimonial para aumentar su participación en la empresa de servicios públicos domiciliarios y la empresa no es societaria, se debe proceder a la baja en cuentas de los bienes entregados y, como contrapartida, proceder al reconocimiento de un gasto en la cuenta 589009 Aportes en entidades que no se constituyeron como empresas societarias.

En los dos escenarios anteriores, la empresa de servicios públicos domiciliarios reconocerá 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.

3. Si la Corporación Autónoma Regional realiza la entrega de bienes como aporte no patrimonial, por tanto, no aumenta su participación en la empresa de servicios públicos domiciliarios, se debe realizar el reconocimiento como sigue:

La Corporación Autónoma debe registrar un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda del activo donde se tengan reconocidos los bienes entregados, cuya contrapartida será un débito en la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5424-SUBVENCIONES.

Por su parte, la empresa de servicios públicos debe registrar un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda a la naturaleza de los bienes recibidos del grupo 16 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, cuya contrapartida será un crédito en la subcuenta 443006-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4430-SUBVENCIONES. Al realizar el cierre contable del ejercicio, este reconocimiento se verá reflejado en un aumento patrimonial de la empresa por la vía del resultado del ejercicio.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000039801 DEL 30-07-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo Patrimonio de las empresas Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Cuenta contable del patrimonio que debe ser utilizada para reconocer la corrección de periodos anteriores del valor de unos bienes muebles que se encuentran sobrevalorados

Doctora

DIANA LORENA LOAIZA ESPINOSA

Contadora

Empresas Públicas Municipales de Mistrató E.S.P.

Mistrató, Risaralda

#### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500031462, el día 17 de julio de 2020, mediante la cual solicita orientación acerca de la cuenta contable del patrimonio que debe ser utilizada para reconocer la corrección en el valor de unos bienes muebles que se encuentran sobrevalorados.

Adicionalmente, por medio de comunicación vía telefónica, el consultante informó que el hecho descrito afecta periodos anteriores.

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

#### CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, en relación con corrección de errores, indican:

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

5.3. Corrección de errores

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

23. 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.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la empresa reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

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

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

27. 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.

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

- a) la naturaleza del error de periodos anteriores;
- b) el valor del ajuste para cada periodo anterior presentado, si es posible;

- c) el valor del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información; y
- d) una justificación de las razones por las cuales no se realizó una reexpresión retroactiva por efecto de la corrección del error.”

(Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 139 de 2015 y sus modificaciones, en la descripción y dinámica de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES señala:

“3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES

#### DESCRIPCIÓN

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

#### 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.
- 6-El valor que se disminuya producto de la baja en cuentas de activos por el traslado de negocios o del reconocimiento de obligaciones por la combinación de negocios, cuando la combinación se clasifique como una unión de intereses.

##### 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.

4-El valor que se aumente producto de la baja en cuentas de pasivos por el traslado de negocios o del reconocimiento de activos por la combinación de negocios, cuando la combinación se clasifique como una unión de intereses.”

(Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

De acuerdo con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores 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 414 de 2014 y sus modificaciones, los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros, 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, dentro de los cuales 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.

Con el fin de efectuar la corrección del error, la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores menciona que, cuando se trata de errores de periodos anteriores, debe realizarse en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este, y si en su momento se debió reconocer el hecho mediante cuentas de resultados la contrapartida corresponderá a la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Para el caso de Empresas Públicas Municipales de Mistrató E.S.P., el valor de los bienes muebles que se encuentran sobrevalorados afecta periodos anteriores, por tanto, se debe reconocer un débito en la subcuenta 322502-Pérdidas o déficit acumulados, de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, y un crédito en la subcuenta del ACTIVO correspondiente. Así mismo, debe corregirse la estimación de la depreciación mediante un débito en la subcuenta de depreciación del ACTIVO correspondiente y un crédito en la subcuenta 322501-Utilidades o excedentes acumulado, de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Igualmente, atendiendo a lo estipulado en la Norma, con posterioridad a la corrección del error, la entidad deberá evaluar su materialidad, de manera que, si el hecho económico es material, se deberá efectuar la reexpresión de forma retroactiva para la información comparativa afectada por el error. Si por el contrario el error no es material no se requerirá su reexpresión retroactiva, por lo tanto, solo tendrá efectos prospectivos.

\*\*\*



## CONCEPTO No. 20202000041331 DEL 26-08-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo Ingreso por Transferencias y Subvenciones Cuentas por cobrar Otros ingresos
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de bienes de Propiedades, planta y equipo transferidos entre entidades de Gobierno Capitalización de costos de financiación en activos aptos Reconocimiento de Cuentas por cobrar por la prestación de servicios

Doctora  
MARÍA VICTORIA GRISALES GARCÍA  
Contadora  
Universidad Tecnológica de Pereira  
Pereira-Risaralda

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500033232 del 21 de julio de 2020, mediante la cual pregunta:

1. En relación con un terreno cedido por la Gobernación de Risaralda a la universidad,
  - ¿La Universidad debe incorporar dicho terreno?
  - ¿Por el valor al cual la Gobernación le dio de baja?
  - ¿Cuál es la norma que establece cómo determinar el valor de dicho activo?
  - Si se tiene el avalúo de 2017 y se incorpora en 2020, ¿dicho avalúo debe ajustarse año a año con el IPC?
  
2. Vigencias futuras y cofinanciación de proyectos de inversión de Agroindustria.  
A la Universidad le fueron autorizadas vigencias futuras hasta el 2024
  - ¿La aprobación de las vigencias futuras se contabilizan?
  - ¿Cómo sería esa contabilización?
  - ¿Cómo se contabiliza esa cofinanciación del proyecto en mención?

3. La universidad suscribió un contrato de prestación de servicios con el Municipio de Pereira en tres etapas, por la tercera etapa se facturó y fue entregada al Municipio, la cual a la fecha no ha sido cancelada, por inconvenientes con el Municipio, quien en comunicación dirigida a la Universidad manifiesta que no cuenta con el presupuesto, por lo anterior:

- ¿La Universidad no podía expedir la factura ni contabilizar la Cuenta por cobrar?
- Si se presenta un proceso jurídico para su cobro, esta factura se debe contabilizar en otra cuenta o se debe dar de baja de las cuentas por cobrar.

4. Cómo se deben calcular los costos de financiación para una construcción en curso.

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

### CONSIDERACIONES

- En relación con el terreno

El Marco Conceptual para las entidades que aplican el Marco normativo para las entidades de Gobierno, adoptado mediante la Resolución 533 de 2015, define los elementos que componen los estados financieros y en relación con los activos 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.

(...)

Los eventos pasados que dan origen a un activo pueden ser producto de diferentes sucesos; por ejemplo, una entidad puede obtener activos en una transacción de intercambio, por un desarrollo interno o producto de transacciones sin contraprestación incluidas en el ejercicio del poder soberano. (...)

## 6.2. Reconocimiento de los elementos en los estados financieros

Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación, en el estado de situación financiera o en el estado de resultados, de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, costo o gasto, que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de beneficios económicos o potencial de servicio asociado y que tenga un valor que se pueda medir con fiabilidad.

(...)

La medición fiable, como criterio para el reconocimiento, implica que un elemento tiene un valor que se puede determinar con razonabilidad. (...)

### 6.2.1. Reconocimiento de activos

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

(...)

## 6.3. Medición de los elementos de los estados financieros

Para reconocer un elemento en los estados financieros, este debe tener un valor que se haya determinado con fiabilidad. La medición es el proceso mediante el cual se asigna un valor monetario al elemento. Este proceso se lleva a cabo en dos momentos diferentes: en el reconocimiento y en la medición posterior.

En el reconocimiento, la medición de un elemento permite su incorporación en los estados financieros. (...)

### 6.3.4. Medición de los activos

Las bases de medición aplicables a los activos son costo, costo reexpresado, costo amortizado, costo de reposición, valor de mercado, valor neto de realización y valor en uso

(...)

#### 6.3.4.4. Costo de reposición

El costo de reposición corresponde a la contraprestación más baja requerida para reemplazar el potencial de servicio restante de un activo o los beneficios económicos incorporados a este. El costo de reposición es un valor de entrada observable y específico para la entidad.

Según este criterio, los activos se miden por los recursos que se tendrían que sacrificar para reponer un activo que proporcione el mismo potencial de servicio o los beneficios económicos del activo existente. El costo de reposición refleja la situación específica de un activo para la entidad. (...)"

#### 6.3.4.5. Valor de mercado

El valor de mercado es el valor por el cual un activo puede ser intercambiado entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua. Cuando el valor se obtiene en un mercado abierto, activo y ordenado, el valor de mercado puede ser un valor de entrada o de salida observable y un valor no específico para la entidad.

(...)

Para la determinación del valor de mercado, el mercado en el cual se negocia un recurso debe ser abierto, activo y ordenado. Un mercado es abierto cuando no existen obstáculos que impidan a la entidad realizar transacciones en él, es activo si la frecuencia y el volumen de transacciones es suficiente para suministrar información sobre el precio y es ordenado si tiene muchos compradores y vendedores bien informados que actúan sin coacción, de modo que haya garantía de "imparcialidad" en la determinación de los precios actuales (incluyendo aquellos precios que no representan ventas a precios desfavorables).

En un mercado abierto, activo y ordenado, el valor de mercado proporciona información útil, dado que refleja fielmente el valor de los activos de la entidad porque estos no pueden valer menos que el valor de mercado (puesto que la entidad puede obtener ese valor vendiéndolo) ni pueden valer más que el valor de mercado (debido a que la entidad puede

obtener un potencial de servicio equivalente o la capacidad de generar beneficios económicos comprando el mismo activo).” (Subrayados fuera de texto)

Ahora bien, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los hechos económicos de las entidades de Gobierno, incorporadas al RCP mediante la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, específicamente la Resolución 425 de 2019, señalan:

Norma de Propiedades, planta y equipo:

#### “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 o para propósitos administrativos; (...). Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

3. Los terrenos sobre los que se construyan las propiedades, planta y equipo se reconocerán por separado.

(...)

##### 10.2. Medición inicial

8. Las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo,

(...)

18. Cuando se adquiera una propiedad, planta y equipo en una transacción sin contraprestación, la entidad medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto.

##### 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.

(...)”

Por su parte la Norma de Ingresos de transacciones sin contraprestación, señala en relación con la Transferencia de bienes entre entidades de Gobierno:

### “1.3. Transferencias

(...)

20. Los bienes que reciba la entidad de otras entidades del sector público y las donaciones se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo, cuando quien transfiere el recurso se obligue, de manera vinculante, a la transferencia.

### 1.3.2. Medición

25. Las transferencias no monetarias (inventarios; propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; activos intangibles; bienes de uso público; y bienes históricos y culturales) se medirán por el valor de mercado del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, las transferencias no monetarias se medirán por el valor en libros que tenía el activo en la entidad que transfirió el recurso. El valor de mercado y el costo de reposición se determinarán conforme a lo definido en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera para estas bases de medición.” (Subrayados fuera de texto)

- Cuentas por cobrar

La información financiera de las entidades debe ser útil y para ello atender a las características fundamentales y a principios o pautas básicas que orientan el proceso contable, de los cuales es pertinente referirnos al de Devengo que señala: “los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte la Norma de Cuentas por cobrar señala:

### “2. CUENTAS POR COBRAR

## 2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

## 2.2. Clasificación

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

## 2.3. Medición inicial

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

## 2.4. Medición posterior

4. Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción menos cualquier disminución por deterioro de valor.

5. El deterioro se reconocerá de forma separada como un menor valor de las cuentas por cobrar, afectando el gasto del periodo. Para el cálculo del deterioro la entidad podrá realizar la estimación de las pérdidas crediticias de manera individual o de manera colectiva.

6. Cuando la estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se realice de manera individual, por lo menos al final del periodo contable, se verificará si existen indicios de deterioro originados por el incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o el desmejoramiento de sus condiciones crediticias. 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 cálculo del valor presente se utilizará como factor de descuento la tasa de interés de los TES con plazos similares a los estimados para la recuperación de los recursos.” (Subrayado fuera de texto)

- Cálculo de los costos de financiación capitalizables en activos aptos.

La Norma de Costos de Financiación contenida en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los hechos económicos para las entidades de Gobierno, señala:

#### “18. COSTOS DE FINANCIACIÓN

1. Los costos de financiación son aquellos en los que la entidad incurre y que están relacionados con los fondos que ha tomado prestados. Incluyen comisiones e intereses, y cargas financieras relativas a los arrendamientos financieros; además, incluyen las diferencias en cambio procedentes de préstamos en moneda extranjera en la medida en que se consideren como ajustes de los costos de financiación.

##### 18.1. Reconocimiento

2. Se reconocerán como un mayor valor de los activos los costos de financiación directamente atribuibles a la adquisición, construcción, desarrollo o producción, de un activo apto. Un activo apto es aquel que requiere necesariamente de un periodo sustancial antes de estar listo para el uso al que está destinado, o para la venta o distribución en forma gratuita o a precios de no mercado. Los demás costos de financiación se reconocerán como gastos en el periodo en que se incurra en ellos.

(...)

4. La entidad reconocerá los costos de financiación como parte del activo, siempre que reconozca el activo y tenga la obligación de realizar el pago de la financiación. En caso contrario, los costos de financiación se contabilizarán como gasto en el resultado del periodo.

##### 18.2. Medición

5. Cuando los fondos que originan los costos de financiación se puedan asociar específicamente a un activo apto, la entidad capitalizará el valor de dichos costos incurridos durante el periodo contable, deduciendo los rendimientos obtenidos por la inversión temporal de tales fondos.

6. Si los fondos se obtienen a través de préstamos genéricos, la entidad determinará el valor de los costos por financiación aplicando una tasa de capitalización a los desembolsos efectuados en dicho activo. La tasa de capitalización corresponde al promedio ponderado de los costos de financiación relacionados con los préstamos recibidos por la entidad que han estado vigentes en el periodo.” (Subrayado fuera de texto)



## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas me permito señalar:

### 1. Terreno cedido por la Gobernación de Risaralda a la Universidad.

Acorde con lo señalado en el Marco conceptual aplicado por las entidades de Gobierno, los activos son recursos controlados por la entidad, de los cuales espera obtener un potencial de servicio, de manera que como la Gobernación mediante acto administrativo cedió el control del bien a favor de la Universidad, esta deberá incorporarlo en la contabilidad.

Ahora, para el reconocimiento del activo, la entidad analizará si en cumplimiento de la Norma de Propiedades, planta y equipo, corresponde a activos tangibles empleados por la entidad para la prestación de servicios o para propósitos administrativos que no espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y prevé usarlos durante más de 12 meses.

Esta misma Norma dispone que los terrenos donde se construyen las Propiedades, planta y equipo se reconocerán por separado y cuando se trata de bienes adquiridos en una transacción sin contraprestación, aplicará la Norma de Ingresos de transacciones sin contraprestación, la cual establece que dichos bienes se medirán por el valor de mercado del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, las transferencias no monetarias se medirán por el valor en libros que tenía el activo en la entidad que transfirió el recurso.

De otra parte, para el reconocimiento de los bienes de Propiedades, planta y equipo se utiliza como criterio de medición el costo y la medición posterior corresponde al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado, por lo que en aplicación de la normatividad contable vigente, no es procedente la actualización mediante avalúo a que se refiere en su solicitud.

### 2. Vigencias futuras y cofinanciación de proyectos de inversión de Agroindustria

Las vigencias futuras es un concepto de la contabilidad presupuestal y el reconocimiento de los hechos económicos derivados de la ejecución del presupuesto de gastos en los sistemas de información financiera pública se realiza en cumplimiento de una normatividad que se fundamenta en vertientes que operan sobre bases comprensivas conciliables, aunque no necesariamente equiparables; es decir, que la información contable pública y la presupuestal procede de distintos sistemas desarrollados bajo reglas, principios y metodologías de registro diferentes entre sí.

En este sentido, el registro de los hechos económicos en el sistema de información contable debe efectuarse atendiendo un conjunto de principios de contabilidad pública que difieren de los principios presupuestales y, tratándose de sistemas que operan sobre bases conceptuales diferentes, puede ocurrir que para un mismo evento o circunstancia se presenten tratamientos diferenciados o que incluso sólo sean objeto de registro en solo uno de estos sistemas, como ocurre en el caso de la aprobación de apropiaciones presupuestales, de sus modificaciones, de la expedición de certificados de disponibilidad, del registro presupuestal de los compromisos o de la aprobación de vigencias futuras, que no afectan la situación financiera de la entidad ni los resultados del periodo contable.

### 3. Cuentas por cobrar

En relación con el reconocimiento o no de las cuentas por cobrar, por el principio 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. Esto es, si la entidad atendió y cumplió con las condiciones pactadas para la prestación del servicio, surgió un derecho a reconocer como cuenta por cobrar y como ingreso en el estado de resultados del período.

De otra parte, en atención a lo dispuesto por la Norma de Cuentas por cobrar su valor en la medición posterior corresponde al valor de la transacción menos cualquier disminución por deterioro de valor el cual, si existen indicios por incumplimiento en el pago y se estima en forma individual, 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 cálculo del valor presente se utilizará como factor de descuento la tasa de interés de los TES con plazos similares a los estimados para la recuperación de los recursos.

Ahora bien, en virtud de lo consagrado en el artículo 98 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, las entidades públicas tienen el deber de recaudar las obligaciones creadas a 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 están en la obligación de cobrar dichas acreencias, porque se espera la entrada de flujo de efectivo.

No obstante, habrá lugar a la baja en cuentas de las cuentas por cobrar, entre otras circunstancias, cuando se declara la prescripción de los derechos o cuando no pueda ejercerse la acción de cobro por haberse liquidado la entidad deudora, dado que al no ser posible hacer efectivos dichos derechos 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.

Además, es preciso señalar que realizar la baja en cuentas de las cuentas por cobrar, no es óbice para que la entidad, si lo considera pertinente, adelante las acciones jurídicas y administrativas correspondientes a efecto de determinar las posibles responsabilidades, derivadas del no cobro de dichos valores, en que hayan incurrido sus funcionarios.

#### 4. Cálculo de los costos de financiación capitalizables en activos aptos.

La Norma de costos de financiación dispone que se reconocerán como un mayor valor de los activos los costos de financiación directamente atribuibles a la adquisición, construcción, desarrollo o producción, de un activo apto, esto es, aquel que requiere necesariamente de un periodo sustancial antes de estar listo para el uso al que está destinado.

En relación con la medición de los costos de financiación la Norma establece dos escenarios:

- Cuando los costos corresponden a un préstamo asociado específicamente con el activo apto, la entidad capitalizará los costos financieros durante el período contable, deduciendo los rendimientos obtenidos por la inversión temporal de tales fondos.
- Si los costos financieros corresponden a préstamos que no están destinados específicamente para el activo apto, la entidad determinará el valor de los costos de financiación, aplicando una tasa de capitalización a los desembolsos efectuados en dicho activo. Esta tasa de capitalización corresponde al promedio ponderado de los costos de financiación relacionados con los préstamos recibidos por la entidad que han estado vigentes en el periodo.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000054631 DEL 18-09-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo Ingresos por transferencias y subvenciones
	<b>SUBTEMAS</b>	¿Las donaciones que se han hecho al hospital por parte del departamento como son camas uci, ventiladores y demás donaciones, estas se llevan a la propiedad, planta y equipo o se llevarán directamente al patrimonio?

Doctora  
KELIA PATRICIA HERNÁNDEZ MORA  
Revisora Fiscal  
E.S.E. Hospital San Vicente de Paul-Lorica  
Lorica, Córdoba

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500040782, del día 04 de septiembre de 2020, mediante la cual consulta:

“¿Las donaciones que se han hecho al hospital por parte del departamento como son camas uci, ventiladores y demás donaciones, estas se llevan a la propiedad, planta y equipo o se llevarán directamente al patrimonio?”.

Mediante correos electrónicos del 09 de septiembre de 2020, la consultante nos informó que se trata de la E.S.E. Hospital San Vicente de Paul de Lorica y que ella es la Revisora Fiscal y que los bienes donados son para uso del objeto social que es la prestación de servicios de salud de segundo nivel.

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

**CONSIDERACIONES**

El 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, anexo a la Resolución N°414 de 2014 y sus modificaciones, frente a la definición y reconocimiento de los activos, reza:

### 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”.

Por otro lado, el numeral 10.1-Reconocimiento de la norma de PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO contenida en el Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública con la Resolución N°414 de 2014 y sus modificaciones, establece:

## 10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

### 10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la empresa para la producción o comercialización de bienes, para la prestación de servicios o par 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 12 meses.

2. También se reconocerán como propiedades planta y equipo las plantas productoras utilizadas para la obtención de productos agrícolas. Una planta productora es una planta viva empleada en la elaboración o suministro de productos agrícolas, que se espera genere productos agrícolas durante más de 12 meses y tiene una probabilidad remota de ser vendida como producto agrícola, a excepción de las ventas incidentales de raleos y podas. (...).

Por otra parte, el numeral 2.2-Subvenciones de la norma AYUDAS GUBERNAMENTALES Y SUBVENCIONES, contenida en el Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública con la Resolución N°414 de 2014 y sus modificaciones, señala:

## 2. AYUDAS GUBERNAMENTALES Y SUBVENCIONES

### “2.2. Subvenciones

#### 2.2.1. Reconocimiento

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

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

5. Las subvenciones se reconocerán cuando la empresa cumpla con las condiciones ligadas a ellas. Dependiendo del cumplimiento de las condiciones asociadas y del tipo de recursos que reciba la empresa, las subvenciones serán susceptibles de reconocerse como pasivos o como ingresos.

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

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

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 la Preparación y Presentación de Información Financiera 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”.

#### “2.2.4. Presentación de subvenciones

15. Las subvenciones se presentarán por separado en el resultado del periodo dentro del estado del resultado integral.

#### 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”.

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas-CGC para Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público para efectos de registro y reporte de información financiera a la Contaduría General de la Nación -CGN, anexo a la Resolución N°139 de 2015 y sus modificaciones, contiene y describe los siguientes grupos y cuentas:

#### “16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

##### DESCRIPCIÓN

En esta denominación se incluyen las cuentas que representan: a) los activos tangibles empleados por la empresa para la producción o comercialización de bienes; para la prestación de servicios; para propósitos administrativos; y b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento. También incluye las plantas productoras utilizadas para la obtención de productos agrícolas. Estos activos se caracterizan porque no están disponibles para la venta y se espera usarlos durante más de 12 meses”. (Subrayado fuera del texto).

#### “44-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

##### DESCRIPCIÓN

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.

#### 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 del texto).

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Como se refiere a donaciones, las Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público deben efectuar la incorporación de los bienes en el Estado de Situación Financiera siempre que cumplan con los criterios para el reconocimiento de activos indicados en el Marco Conceptual anexo a la Resolución N°414 de 2014 y sus modificaciones. Si los bienes cumplen con los requisitos para ser reconocidos como activos, deberán clasificarse atendiendo la intención que se tenga sobre los mismos.

Como las donaciones efectuadas se refieren a bienes tangibles que serán utilizados por la E.S.E. para la prestación de servicios y para propósitos administrativos, así como los bienes muebles para generar ingresos producto de su arrendamiento, los cuales no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la E.S.E. y se prevé usarse durante más de 12 meses, se deben reconocer en la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 16-Propiedades, Planta y Equipo, y su contrapartida será la subcuenta 443004-Donaciones de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000054721 DEL 21-09-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo Otros activos
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de edificios que se utilizan como propiedades de inversión y propiedades, planta y equipo.

Doctora  
 ÁNGELA BIBIANA CRUZ ESCOBAR  
 Gestor de auditoría financiera y de impuestos  
 Kreston RM S.A.  
 Cali, Valle del Cauca

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500039492, el día 27 de agosto de 2020, mediante la cual consulta:

“Envío correo solicitando comedidamente aclaración con respecto al espacio que se dé en arrendamiento por parte de Red Salud Armenia E.S.E., si se debe realizar una descomponetización (Sic) y separarlo como propiedad de inversión del activo edificación, por la renta generada.

Quedo atenta si es posible realizar dicha aclaración para la presentación en los estados financiero y libros auxiliares contables de la entidad.”

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

**CONSIDERACIONES**

Las Normas para el reconocimiento, medición, presentación y revelación 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, 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 o comercialización de bienes, para la prestación de servicios o 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 12 meses.

(...)

## 11. PROPIEDADES DE INVERSIÓN

### 11.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades de inversión los activos representados en terrenos y edificaciones que se tengan con el objetivo principal de generar rentas, plusvalías o ambas. También se reconocerán como propiedades de inversión los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado.

(...)

3. Cuando una parte de una propiedad se use para obtener rentas o plusvalías, y la otra parte se use en la producción o venta de bienes o servicios, o para fines administrativos, la empresa las contabilizará por separado siempre que estas partes puedan ser vendidas o colocadas en arrendamiento financiero, separadamente. En caso contrario, la propiedad únicamente se clasificará como propiedad de inversión cuando se utilice una porción poco significativa de ella para la producción o venta de bienes o servicios, o para fines administrativos.

(...)

## 13. ARRENDAMIENTOS

1. Un arrendamiento es un acuerdo mediante el cual el arrendador cede al arrendatario el derecho a utilizar un activo durante un plazo determinado a cambio de percibir una suma única de dinero o una serie de pagos.

2. Cuando un contrato contenga componentes de arrendamiento y componentes que no constituyen un arrendamiento, la empresa aplicará esta Norma a cada componente de arrendamiento. Por su parte, los componentes que no son un arrendamiento se reconocerán y medirán conforme a la norma que les sea aplicable. No obstante, si el valor relativo de estos componentes no es significativo respecto del valor total del contrato, a este en su conjunto le aplicarán las disposiciones de esta Norma. Los componentes de

arrendamiento identificados se justificarán a partir de la aplicación de los criterios de reconocimiento contenidos en esta Norma.

(...)

### 13.1. Clasificación

4. 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 razonable, en el momento en que la opción es ejercitable, de modo que, al inicio del arrendamiento, se prevé con razonable certeza que tal opción se ejercerá;
- c) el plazo del arrendamiento cubre la mayor parte de la vida económica del activo, incluso si la propiedad no se transfiere al final de la operación (la vida económica corresponde al periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable económicamente, por parte de uno o más usuarios, o a la cantidad de unidades de producción o similares que se espera obtener de este, por parte de uno o más usuarios);
- d) el valor presente de los pagos que debe realizar el arrendatario al arrendador es al menos equivalente a casi la totalidad del valor razonable del activo objeto de la operación, al inicio del arrendamiento;
- e) los activos arrendados son de una naturaleza tan especializada que solo el arrendatario tiene la posibilidad de usarlos sin realizar modificaciones importantes en ellos;

f) el arrendatario puede cancelar el contrato de arrendamiento y las pérdidas sufridas por el arrendador a causa de tal cancelación las asume el arrendatario;

g) las pérdidas o ganancias derivadas de las fluctuaciones en el valor razonable del valor residual recaen sobre el arrendatario; y

h) el arrendatario tiene la posibilidad de prorrogar el arrendamiento, con unos pagos que son sustancialmente inferiores a los habituales del mercado.

6. Las anteriores situaciones son indicios de que un arrendamiento puede clasificarse como financiero. Sin embargo, la administración de la empresa analizará las particularidades del contrato para determinar si en realidad, se transfieren, al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Atendiendo lo dispuesto en el párrafo 3 de la norma de Propiedades de Inversión, citado en las consideraciones, cuando un inmueble se tiene con el propósito de generar renta o plusvalía y, simultáneamente, una parte de este inmueble se destina al uso administrativo, productivo o de prestación de servicios, la empresa debe evaluar en cuál de los siguientes dos escenarios se encuentra:

*1. Si la empresa puede vender o poner en arrendamiento financiero la parte del inmueble que tiene con el propósito de generar renta o plusvalía, entonces la empresa debe reconocer esta parte como propiedad de inversión y la otra parte, como propiedades, planta y equipo.*

Es pertinente aclarar que un arrendamiento financiero, conforme a la norma de Arrendamientos citada, se configura cuando el arrendador transfiere, sustancialmente, al arrendatario los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad de un bien, aun cuando no se realice la transferencia de propiedad o titularidad jurídica.

En este escenario, la empresa debe dar el tratamiento contable respectivo a cada una de las partes del inmueble, para la medición inicial, la medición posterior y las revelaciones que corresponden a las normas de Propiedades de inversión y Propiedades, planta y equipo.

*2. Si la empresa no puede vender o poner en arrendamiento financiero la parte del inmueble que se tiene con el propósito de generar renta o plusvalía, entonces debe evaluar en cuál de las siguientes dos situaciones se encuentra:*

A. Si la parte del inmueble que se tiene con el propósito de uso para actividades administrativas, productivas o de prestación de servicios es poco significativa frente a la otra parte, entonces la empresa debe reconocer todo el inmueble como propiedades de inversión.

B. Si la parte del inmueble que se tiene con el propósito de generar renta o plusvalía es poco significativa, entonces la empresa debe reconocer todo el inmueble como propiedades, planta y equipo.

\*\*\*

<b>CONCEPTO No. 20201100050581 DEL 23-10-2020</b>
---

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo
	<b>SUBTEMAS</b>	Actualización del valor de los elementos de propiedades, planta y equipo con posterioridad a su reconocimiento. Uso del método de revaluación.

Doctora  
JENNIFER CARLINA CAMARGO FERNÁNDEZ  
Contadora  
Terminal de Transporte de Sogamoso  
Sogamoso, Boyacá

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20201200042692, el día 9 de octubre de 2020, mediante la cual consulta:

La Terminal de Transportes de Sogamoso se encuentra en un proceso de negociación para adquirir un lote de terreno para la construcción de la nueva terminal de transportes, el cual se encuentra en zona rural del municipio de Sogamoso. Sin embargo, por cambios en el Plan de Ordenamiento Territorial, se proyecta que este predio pase de zona rural a urbana, y que cuando esto suceda el lote deberá ser objeto de avalúo técnico, lo cual aumentará su valor de adquisición.

1. ¿Debe reconocerse contablemente el incremento generado por el avalúo posterior a la compra inicial? ¿Cuál es el procedimiento?
2. ¿La Terminal de Transportes de Sogamoso puede aplicar el método de revaluación?
3. De acuerdo con el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, ¿cada cuánto tiempo debe realizarse el avalúo técnico de los elementos de propiedades, planta y equipo de la Terminal?

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

## CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, 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 o comercialización de bienes, para la prestación de servicios o 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 12 meses.

(...)

#### 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.” (Subrayado fuera del texto)

## CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, se concluye que conforme a lo establecido en el numeral 10.3. Medición posterior de la Norma de propiedades, planta y equipo, estos elementos con posterioridad a su reconocimiento son medidos al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. Por lo tanto, dado que no se contempla dentro del Marco Normativo aplicable a Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, la actualización del valor de los bienes allí reconocidos, no es necesario realizar avalúos con este fin, por tanto, tampoco es permitido el uso del método de revaluación.

En este sentido, los avalúos que se realicen en la aplicación del Marco Normativo para 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 para activos generadores de efectivo el valor recuperable, entendido como el mayor entre el valor de mercado del activo menos los costos de disposición y su valor en uso, o para activos no generadores de efectivo el valor del servicio recuperable, que es el mayor entre el valor razonable del activo menos los costos de disposición y su costo de reposición. La estimación de dichos valores, deberá atender a las definiciones de valor de los activos señalados por el Marco Conceptual para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

\*\*\*

<b>CONCEPTO No. 20202000055361 DEL 08-10-2020</b>
---

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo Patrimonio de las empresas Cuentas de orden deudoras-deudoras de control Cuentas de orden deudoras-deudoras por contra Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de bienes recibidos de una entidad de gobierno

Doctor  
HUMBERTO MIELES

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500041042, el día 7 de septiembre de 2020, mediante la cual consulta:

“A mediados del año 2009, solicite (Sic) a la contaduría (Sic) general (Sic) de la nación (Sic) pronunciamiento oficial con el objeto de interpretar ajustado a las normas contables publicas (Sic) vigentes lo ordenado por el artículo 27.4 de la ley 142 de 1994, pues bien, considerando que ciertas normas contables públicas han sido modificadas que podrían incidir en el concepto del año 2009, que anexo. Por ello, presento a su consideración revisión de dicho pronunciamiento contable con el propósito de convalidarlo o rectificarlo. Precisar que dicho concepto el del año 2019 (Sic), determino (Sic) que los bienes que entrega una entidad pública a otra entidad pública ajustado al artículo 27.4 de la ley 142 de 1994 para efectos contables son bienes recibidos de tercero (Sic). Por lo tanto, se registrarán en la cuenta; ACREDITORES EN CONTROL, POR CONTRA.

Dicho lo anterior, respetuosamente tal como lo manifesté previamente requiero a su despacho establezca lo siguiente;

A. A la fecha el pronunciamiento contable emitido por la contaduría (Sic) general (Sic) de la nación (Sic). Anexo, está o no vigente.

B. Negativo el literal anterior, cual (Sic) es la respuesta contable de la aplicación del artículo 27.4 de la ley 142 de 1994, relacionado con la sentencia C-729 (Sic) del 2008, emitida por la H. corte (Sic) constitucional (Sic) donde se determinó que los aportes(bienes) efectuados

por una entidad pública a otra entidad pública no son considerados aportes de capital a la entidad que la recibe.

Favor enviar respuesta al correo electrónico: h.eles.s@hormail.com”

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

## CONSIDERACIONES

La Ley 142 de 1994, por la cual se establece el régimen de los servicios públicos domiciliarios y se dictan otras disposiciones, establece:

“CAPÍTULO II.

### PARTICIPACIÓN DE ENTIDADES PUBLICAS EN EMPRESAS DE SERVICIOS PÚBLICOS

ARTÍCULO 27. REGLAS ESPECIALES SOBRE LA PARTICIPACIÓN DE ENTIDADES PUBLICAS. La Nación, las entidades territoriales, y las entidades descentralizadas de cualquier nivel administrativo que participen a cualquier título en el capital de las empresas de servicios públicos, están sometidas a las siguientes reglas especiales:

(...)

27.4. En las empresas de servicios públicos con aportes oficiales son bienes de la Nación, de las entidades territoriales, o de las entidades descentralizadas, los aportes hechos por ellas al capital, los derechos que ellos confieren sobre el resto del patrimonio, y los dividendos que puedan corresponderles. A tales bienes, y a los actos o contratos que versen en forma directa, expresa y exclusiva sobre ellos, se aplicará la vigilancia de la Contraloría General de la República, y de las contralorías departamentales y municipales.

El control podrá ser realizado por empresas privadas colombianas escogidas por concurso público de méritos y contratadas previo concepto del Consejo de Estado o del Tribunal Administrativo competente, según se trate de acciones o aportes nacionales o de las entidades territoriales.

(...)

TÍTULO VI.

### EL RÉGIMEN TARIFARIO DE LAS EMPRESAS DE SERVICIOS PÚBLICOS

CAPÍTULO I.

## CONCEPTOS GENERALES

(...)

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.

(...)

87.9 Las entidades públicas podrán aportar bienes o derechos a las personas prestadoras de servicios públicos domiciliarios, siempre y cuando su valor no se incluya en el cálculo de las tarifas que hayan de cobrarse a los usuarios y que en el presupuesto de la entidad que autorice el aporte figure este valor. Las Comisiones de Regulación establecerán los mecanismos necesarios para garantizar la reposición y mantenimiento de estos bienes.

Lo dispuesto en el presente artículo no es aplicable cuando se realice enajenación o capitalización de dichos bienes o derechos.” (Subrayado fuera de texto)

La Sentencia de la Corte Constitucional N° C-739 de 2008, sobre la interpretación del artículo 143 de la Ley 1151 de 2007, mediante el cual se modifica el literal 87.9 del artículo 87 de la Ley 142 de 1994, determina:

“INTERPRETACION LITERAL EN CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD-Precisión del sentido de la norma

A juicio de la Corte, la expresión “Las entidades públicas podrán aportar bienes o derechos a las empresas de servicios públicos domiciliarios” permitiría entender que la norma regula una forma de subsidio a la oferta, es decir de apoyo a las empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios, mediante un mecanismo que consistiría en entregarles tales bienes o derechos, sin que medie enajenación de los mismos, y sin que sean considerados aportes de capital, pero la expresión “siempre y cuando su valor no se incluya en el cálculo de las tarifas que hayan de cobrarse a los usuarios...” permite entender que la norma concede un subsidio a la demanda, es decir a los usuarios. En efecto, esta frase induce a entender que los aportes de bienes o derechos de que habla la disposición se destinan a la prestación del servicio público, pero el costo económico de esta utilización no se ve reflejado en la tarifa, por lo cual, en últimas, los beneficiados son los usuarios. La aparente contradicción anterior puede aclararse si se aprecia que, dado que la empresa prestadora del servicio público recibe a título gratuito el aporte, pero luego no puede cobrar su valor a los usuarios, en realidad no está obteniendo ningún beneficio económico al recibir dicho aporte, por lo cual es válido concluir que lo que en realidad sucede es que recibe un aporte destinado a subsidiar a los usuarios. Se trata, por lo tanto, de un subsidio indirecto a la demanda,

canalizado a través de las empresas de servicios públicos domiciliarios que reciben los aportes de que habla la disposición. Así pues no hay subsidio a la oferta, pues las empresas no obtienen ningún beneficio económico, sino un subsidio indirecto a la demanda.

(...)

3.1. La interpretación literal del artículo 143 de la Ley 1151 de 2007.

(...)

Por lo que se desprende de su tenor literal, la disposición transcrita prescribe lo siguiente:

a) Autoriza a las entidades públicas a aportar bienes o derechos a las empresas de servicios públicos domiciliarios.

b) Condiciona la anterior facultad a que el valor de los aportes “no se incluya en el cálculo de las tarifas que hayan de cobrarse a los usuarios” (a todos).

c) Condiciona la misma facultad a que “en el presupuesto de la entidad que autorice el aporte figure este valor”.

d) Indica que las comisiones de regulación deben establecer mecanismos para “garantizar la reposición y mantenimiento de estos bienes”.

c) Aclara que lo dispuesto en la norma no se aplica cuando “se realice enajenación o capitalización respecto de dichos bienes o derechos.”

Desglosada la norma, puede apreciarse que el supuesto de hecho regulado por ella no es aquel en el cual media un proceso de “enajenación” de bienes o derechos de la entidad pública, cuya propiedad se transfiere a la empresa prestadora de servicios públicos domiciliarios que los recibe. Dicho supuesto fáctico regulado tampoco es el de la “capitalización”, es decir, no se trata de aportes de capital que generen un correlativo derecho a favor de la entidad pública aportante, representado en acciones de la empresa de servicios públicos domiciliarios receptora. A lo anterior se refiere el inciso final de la norma cuando afirma: “Lo dispuesto en el presente artículo no es aplicable cuando se realice enajenación o capitalización respecto de dichos bienes o derechos.” (Negrillas fuera del original)

Así pues, se trata de bienes o derechos que se entregan a las empresas de servicios públicos domiciliarios, que deben ser utilizados, mantenidos y conservados por la empresa receptora, para luego ser devueltos. A lo anterior se refiere la siguiente expresión: “Las

Comisiones de Regulación establecerán los mecanismos necesarios para garantizar la reposición y mantenimiento de estos bienes.” (Negrillas fuera del original)

En este punto resulta oportuno recordar que conforme a lo dispuesto por el artículo 15 de la Ley 142 de 1994, pueden prestar servicios públicos domiciliarios, entre otras personas, las “empresas de servicios públicos”. Y que el artículo 17 de la misma Ley prescribe que “las empresas de servicios públicos son sociedades por acciones”. Al respecto, esta Corporación ha explicado lo siguiente:

“El término empresas de servicios públicos domiciliarios, lo reserva la Ley 142 de 1994 para las sociedades por acciones –sean éstas públicas, mixtas o privadas-que participen en la prestación de los servicios públicos de acueducto, alcantarillado, aseo, energía eléctrica, distribución de gas combustible, telefonía pública básica conmutada y la telefonía local móvil en el sector rural; o la realización de una o varias de las actividades complementarias. De tal manera que una comunidad organizada mediante una forma diferente no es considerada empresa de servicios públicos domiciliarios.

...

“En cuanto al capital de la empresa, éste puede pertenecer a inversionistas nacionales o extranjeros. El capital de la empresa se dividirá en acciones de igual valor que se representarán en títulos negociables. En las asambleas, los socios podrán emitir tantos votos como correspondan a sus acciones; pero todas las decisiones requieren el voto favorable de un número plural de socios. En todo caso, la empresa no podrá constituirse ni funcionar con menos de cinco accionistas.” (Negrillas fuera del original)

Ahora bien, la norma acusada es enfática en condicionar la posibilidad de hacer los aportes no constitutivos de capital a que se refiere, a que el valor de los mismos no tenga incidencia en el cálculo de la tarifa de los servicios públicos para ninguno de los usuarios de la empresa receptora del aporte. Es decir, sin importar el estrato del usuario, en ningún caso el valor dado al aporte tiene por qué reflejarse en el cálculo de la tarifa que paga dicho usuario. A lo anterior se refiere la siguiente expresión: “Las entidades públicas podrán aportar bienes o derechos a las empresas de servicios públicos domiciliarios, siempre y cuando su valor no se incluya en el cálculo de las tarifas que hayan de cobrarse a los usuarios...”. (Negrillas fuera del original)

A juicio de la Corte, la expresión “Las entidades públicas podrán aportar bienes o derechos a las empresas de servicios públicos domiciliarios” permitiría entender que la norma regula una forma de subsidio a la oferta, es decir de apoyo a las empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios, mediante un mecanismo que consistiría en entregarles tales bienes o derechos, sin que medie enajenación de los mismos, y sin que sean considerados aportes

de capital. La norma nada habla acerca de si este “aporte” es a título gratuito o no, pero el hecho de que el mismo no se vea reflejado en la tarifa que cobran las empresas por la presentación del servicio, permitiría inferir que sí lo es. Pues si no fuera gratuito, generaría un costo para dichas empresas, y entonces lo equitativo sería permitir que el mismo se pudiera trasladar a la tarifa que pagan los usuarios del servicio, como de manera general lo establece la ley. Así las cosas, las empresas prestadoras de servicios se beneficiarían gratuitamente de la utilización o explotación de unos bienes o derechos ajenos, de los que se valdrían para prestar el servicio.

No obstante (Sic) lo anterior, la expresión “siempre y cuando su valor no se incluya en el cálculo de las tarifas que hayan de cobrarse a los usuarios...” también permite entender que la norma concede un subsidio a la demanda, es decir a los usuarios. En efecto, esta frase induce a entender que los aportes de bienes o derechos de que habla la disposición se destinan a la prestación del servicio público, pero el costo económico de esta utilización no se ve reflejado en la tarifa, por lo cual, en últimas, los beneficiados son los usuarios. Se trata, además, de un subsidio generalizado, que se extiende a todos los estratos socioeconómicos que utilizan el servicio; ciertamente, la ley no distingue entre los usuarios de diferente estrato, para señalar que sólo a unos de ellos los beneficiará este aporte que no se refleja en las tarifas.

La aparente contradicción anterior puede aclararse si se aprecia que, dado que la empresa prestadora del servicio público recibe a título gratuito el aporte, pero luego no puede cobrar su valor a los usuarios, en realidad no está obteniendo ningún beneficio económico al recibir dicho aporte. No se está enriqueciendo. Por lo cual es válido concluir que lo que en realidad sucede es que recibe un aporte destinado a subsidiar a los usuarios. Se trata, por lo tanto, de un subsidio indirecto a la demanda, canalizado a través de las empresas de servicios públicos domiciliarios que reciben los aportes de que habla la disposición. Así pues (Sic) no hay subsidio a la oferta, pues las empresas no obtienen ningún beneficio económico, sino un subsidio indirecto a la demanda.” (Subrayado fuera de texto)

La Resolución N° 156 de 2018 de la CGN, mediante la cual se modifica la Resolución N° 354 de 2007, por la cual se adoptó el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), estableció su conformación y definió su ámbito de aplicación, determina:

“ARTÍCULO 1°. Modificar el artículo 1° de la Resolución 354 de 2007, el cual quedará así:

ARTÍCULO 1°. Adoptar el Régimen de Contabilidad Pública, el cual estará conformado por a) el Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública; b) el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público con sus respectivos elementos; c) el Marco Normativo 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.

ARTÍCULO 2°. Modificar el artículo 5° de la Resolución 354 de 2007, el cual quedará así:

ARTÍCULO 5°. Ámbito de aplicación. El Régimen de Contabilidad Pública debe ser aplicado por:

- 1) las entidades u organismos que integran las Ramas del Poder Público en sus diferentes niveles y sectores, las cuales integrarán a su información la de los patrimonios autónomos que constituyan y la de los fondos sin personería jurídica que le sean asignados;
- 2) los patrimonios autónomos cuya constitución sea obligatoria en virtud de una disposición legal y estén a cargo de una entidad pública, con independencia de que sean administrados por una sociedad fiduciaria pública o privada;
- 3) los fondos con personería jurídica;
- 4) las entidades u organismos estatales autónomos e independientes;
- 5) las sociedades de economía mixta en las que la participación del sector público sea igual o superior al cincuenta por ciento (50%) del capital social;
- 6) las empresas de servicios públicos domiciliarios cuya naturaleza jurídica corresponda a empresas oficiales y las mixtas en las que la participación del sector público sea igual o superior al cincuenta por ciento (50%) del capital social;
- 7) el Sistema General de Regalías;
- 8) los resguardos y territorios indígenas, certificados, las asociaciones de resguardos indígenas, las empresas promotoras de salud indígenas y las instituciones prestadoras de servicios de salud indígenas.” (Subrayado fuera de texto)

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 No. 414 de 2014, establece:

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

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

Los estados financieros reflejan los efectos de las transacciones y otros sucesos agrupados por elementos. Los elementos relacionados directamente con la medida de la situación



financiera son los activos, los pasivos y el patrimonio. Los elementos directamente relacionados con la medida del rendimiento financiero son los ingresos, los gastos y los costos.

### 6.1.1 Activos

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

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

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

(...)

Los activos que cumplen con los criterios para su reconocimiento se deben clasificar de acuerdo con la intención que tenga la empresa con dicho recurso; por ejemplo, si el activo se adquiere para consumirse o venderse en el curso de la operación, se clasifica como inventarios; si se utiliza para propósitos administrativos o para producir bienes o prestar servicios, se clasifica como propiedad, planta y equipo; si es un inmueble del cual se espera obtener rentas o plusvalía, 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 los 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, presentación y revelación 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, establecen:

## “2. PASIVOS CONTINGENTES

### 2.1. Reconocimiento

1. Los pasivos contingentes no serán objeto de reconocimiento en los estados financieros. Un pasivo contingente corresponde a una obligación posible, surgida a raíz de sucesos pasados, cuya existencia se confirmará solo por la ocurrencia o por la no ocurrencia de uno o más sucesos futuros inciertos que no están enteramente bajo el control de la empresa. Un pasivo contingente también corresponde a toda obligación presente, surgida a raíz de sucesos pasados, pero no reconocida en los estados financieros, bien sea porque no es probable que, para satisfacerla, se requiera que la empresa tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos; o bien sea porque no puede estimarse el valor de la obligación con la suficiente fiabilidad.

2. Los pasivos contingentes se evaluarán cuando la empresa obtenga nueva información de los hechos económicos asociados o, como mínimo, al final del periodo contable, con el fin de asegurar que su evolución se refleje apropiadamente en los estados financieros. En caso de que la salida de recursos sea probable y que se obtenga una medición fiable de la obligación, se procederá al reconocimiento del pasivo y del gasto en los estados financieros del periodo en el que dicho cambio tenga lugar.” (Subrayado fuera de texto)

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, del Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, establece:

### “PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN

El procedimiento contable que se desarrolla a continuación aplica a las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público para el registro de los hechos económicos derivados de la entrega de recursos en administración a

sociedades fiduciarias y a entidades distintas de las sociedades fiduciarias. También aplica a las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, cuando reciban recursos de terceros para su administración.

Los recursos entregados en administración son aquellos, bajo el control de la empresa, que se entregan con el propósito de que la entidad que los reciba cumpla con ellos una finalidad específica. La entrega de recursos a sociedades fiduciarias se puede hacer directamente o a través de una empresa pública o una entidad de gobierno.

Los recursos bajo el control de la empresa son aquellos sobre los cuales esta tiene la capacidad de definir su uso para generar beneficios económicos futuros, los cuales se pueden materializar en el pago de obligaciones a cargo de la empresa o en la obtención de ingresos o financiación. 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 ni el control sobre este.

(...)

## 2. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A OTRAS ENTIDADES

La empresa que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos, asociados a dichos recursos, con base en la información que suministre la entidad que los administra. Cuando los recursos sean controlados por varias empresas, este numeral aplicará a la parte de los recursos que controle la empresa.

Este numeral desarrolla el registro contable de: a) la entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones, b) la administración y venta de bienes, c) el rendimiento de los recursos entregados, d) las comisiones y e) la restitución de los recursos administrados a la empresa.

(...)

### 2.2. Administración y venta de bienes

Quando se entreguen bienes en administración, (...) la empresa que administra debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta 930806-Bienes de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

(...)

### 2.5. Restitución total o parcial de los recursos entregados en administración

Con la restitución total o parcial de los recursos, (...) la empresa debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y

acreditará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB)." (Subrayado fuera de texto)

En el Concepto N° 20202000017841, del 01 de abril de 2020, sobre el reconocimiento de bienes entregados por una entidad de gobierno a una empresa pública de servicios públicos domiciliarios en calidad de aportes patrimoniales, la CGN concluyó:

“La Contaduría General de la Nación, según lo establecido en el artículo 354 de la constitución política y la Ley 298 de 1996, no tiene dentro del alcance de sus funciones emitir concepto sobre los efectos fiscales de las transacciones realizadas por las entidades del sector público. En ese sentido, este concepto se debe tener en cuenta para los efectos contables de los hechos económicos objeto de su consulta. Por tanto, atendiendo a la normativa contable pública vigente, anexo de la Resolución 533 de 2015, actualizado por la Resolución 425 de 2019, y anexo de la Resolución 414 de 2014, actualizado por la Resolución 426 de 2019, citados en las consideraciones, la Corporación Autónoma Regional y la empresa de servicios públicos domiciliarios deben evaluar bajo cuál de los siguientes tres escenarios se realiza la entrega de los bienes inmuebles, red de acueducto y alcantarillado y plantas de tratamiento, y proceder conforme se describe en cada escenario:

1. Si la Corporación Autónoma Regional realiza la entrega de los bienes como aporte patrimonial para aumentar su participación en la empresa de servicios públicos domiciliarios y la empresa es societaria, se debe proceder a la baja en cuentas de los bienes entregados y, como contrapartida, proceder al reconocimiento de la inversión en la cuenta que corresponda del grupo 12 INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS, como sigue:

INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A VALOR DE MERCADO, CON CAMBIOS EN EL RESULTADO, si los instrumentos de patrimonio recibidos a cambio tienen valor de mercado y se espera negociar.

INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A VALOR DE MERCADO, CON CAMBIOS EN EL PATRIMONIO, si los instrumentos de patrimonio recibidos a cambio tienen valor de mercado, pero no se espera negociarlos y no otorgan control, influencia significativa ni control conjunto.

INVERSIONES ADMINISTRACIÓN 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 PARTICIPACIÓN 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.

2. Si la Corporación Autónoma Regional realiza la entrega de los bienes como aporte patrimonial para aumentar su participación en la empresa de servicios públicos domiciliarios y la empresa no es societaria, se debe proceder a la baja en cuentas de los bienes entregados y, como contrapartida, proceder al reconocimiento de un gasto en la cuenta 589009 Aportes en entidades que no se constituyeron como empresas societarias.

En los dos escenarios anteriores, la empresa de servicios públicos domiciliarios reconocerá 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.

3. Si la Corporación Autónoma Regional realiza la entrega de bienes como aporte no patrimonial, por tanto, no aumenta su participación en la empresa de servicios públicos domiciliarios, se debe realizar el reconocimiento como sigue:

La Corporación Autónoma debe registrar un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda del activo donde se tengan reconocidos los bienes entregados, cuya contrapartida será un débito en la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5424 SUBVENCIONES.

Por su parte, la empresa de servicios públicos debe registrar un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda a la naturaleza de los bienes recibidos del grupo 16 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, cuya contrapartida será un crédito en la subcuenta 443006-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4430 SUBVENCIONES. Al realizar el cierre contable del ejercicio, este reconocimiento se verá reflejado en un aumento patrimonial de la empresa por la vía del resultado del ejercicio.” (Subrayado fuera de texto)

En el Concepto N° 20202000049331, del 26 de agosto de 2020, sobre el tratamiento contable de los bienes recibidos en concesión desde la perspectiva del concesionario, la CGN concluyó:

“En su comunicación inicial, con base en la cual la CGN emitió el Concepto N° 20202000017841, del 1 de abril de 2020, se planteó el escenario en el que una Corporación Autónoma realizó, en su calidad de accionista de la empresa, aportes a una Empresa oficial de servicios públicos. En ese contexto planteado por el consultante, se mantiene vigente lo concluido en el concepto mencionado sobre el reconocimiento de los bienes aportados por la entidad de gobierno a la empresa y los diferentes escenarios bajo los cuales se realiza el tratamiento contable de tales aportes.

Ahora bien, de conformidad con su nuevo planteamiento, el caso se contextualiza en un acuerdo de concesión, en el cual la Corporación actúa como concedente de unos recursos y la Empresa oficial de servicios públicos como concesionario. Teniendo en cuenta lo anterior y lo citado en las consideraciones sobre la norma de acuerdos de concesión desde las perspectiva de la entidad concedente del Marco normativo para entidades de gobierno, es pertinente aclarar que un acuerdo de concesión se constituye entre un concedente y un concesionario, con el fin de que el concesionario explote los recursos en concesión en el desarrollo de una actividad en nombre del concedente, y que los recursos en concesión se encuentran bajo el control del concedente, toda vez que es esta entidad la que puede definir el uso y las restricciones sobre los recursos objeto del acuerdo de concesión.

Si el caso objeto de su consulta cumple con lo definido como acuerdo de concesión por la norma mencionada en el párrafo anterior, entonces desde la perspectiva de la empresa de servicios públicos, es decir, el concesionario, los recursos recibidos en concesión no cumplen los criterios de reconocimiento como activos, dado que la empresa no tiene el control sobre los mismos. Por tanto, la empresa no puede incorporar estos recursos en la propiedad, planta y equipo, en particular, ni en ningún elemento de sus estados financieros, en general. No obstante, conforme lo señalado en el Marco Conceptual citado en las consideraciones, la empresa debe revelar en las notas a los estados financieros los recursos recibidos en concesión, siempre que sean relevantes para la toma de decisiones de los usuarios de la información.

Adicionalmente, conforme a lo establecido en la norma de Pasivos contingentes citada en las consideraciones, la empresa no puede reconocer un pasivo contingente por los recursos recibidos en concesión, ya que estos recursos no le implican una obligación posible que se pueda convertir en probable (provisión) o presente (pasivo) tras la ocurrencia de hechos futuros, dado que en un acuerdo de concesión son claros los derechos y las obligaciones tanto del concedente como del concesionario y no existe incertidumbre sobre la medición o el control de los mismos.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

### 1. Sobre la vigencia del Concepto N° 20097-132366, del 31 de julio de 2009:

Atendiendo a lo dispuesto en la Resolución de la CGN N° 156 de 2018, que modificó la conformación y el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, dado el proceso de convergencia con estándares internacionales de contabilidad para el sector público, que se viene adelantando desde el año 2009, se informa que el Concepto N° 20097-132366 se encuentra sin efecto, actualmente, toda vez que la normativa contable pública sobre la cual se sustenta no corresponde al RCP vigente en la actualidad.

### 2. Sobre el tratamiento contable de los bienes entregados por una entidad de gobierno a una empresa de servicios públicos domiciliarios que se encuentra dentro del ámbito de aplicación del RCP actual:

Esta parte de su consulta se resuelve en un sentido amplio, dado que incluye escenarios más allá de lo consultado por el ciudadano, ya que se considera pertinente incluir las diferentes circunstancias bajo las cuales una entidad de gobierno puede entregar bienes a una empresa de servicios públicos, con el fin de dar una comprensión integral del hecho económico y las diferentes formas en las que se puede dar un tratamiento contable en el contexto del RCP actual.

Por una parte, si la entrega de los bienes se realiza en un proceso de capitalización, en el que la entidad de gobierno adquiere o aumenta su participación patrimonial en la empresa de servicios públicos, o si la entrega de los bienes se realiza en un proceso de subvención, en el que la entidad de gobierno entrega los bienes sin contraprestación a la empresa de servicios públicos, entonces se debe proceder conforme lo concluido por la CGN en el Concepto N° 20202000017841, del 01 de abril de 2020.

Adicionalmente, si los bienes son parte de un contrato de concesión, en el que la empresa de servicios públicos explota los bienes en una actividad desarrollada en nombre de la entidad de gobierno, entonces la empresa debe proceder conforme lo concluido por la CGN en el Concepto N° 20202000049331, del 26 de agosto de 2020.

Por otra parte, conforme lo dispuesto por la Corte Constitucional en la Sentencia C-739 de 2008, si los bienes objeto de su consulta no forman parte de un proceso de capitalización ni de subvención a la empresa y, además, se encuentran en el ámbito de aplicación del artículo 87.9 de la Ley 142 de 1994, es decir, la empresa no obtiene beneficios económicos

por su uso, debido a su carácter de subsidio indirecto a la demanda, y está obligada a usarlos, mantenerlos y devolverlos a la entidad que se los entrega, entonces la empresa no los puede reconocer como activos, toda vez que no son recursos controlados por la entidad para la obtención de beneficios económicos futuros, conforme lo señalado por el Marco Conceptual citado.

Asimismo, los bienes o recursos recibidos en el marco del artículo 87.9 de la Ley 142 de 1994, conforme lo señalado en la norma de Pasivos contingentes, se configuran como una obligación posible, derivada de hechos pasados, que puede ocasionar la salida de beneficios económicos, por lo que la empresa debe darles el tratamiento contable definido en el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo aplicable a las empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público.

Por tanto, al momento de recibir los bienes objeto de su consulta, las empresas de servicios públicos sujetas al RCP deben realizar un registro débito en la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), cuya contrapartida es el crédito de la subcuenta 930806-Bienes de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

Con posterioridad, cuando se realice la restitución de los bienes a la entidad que los aportó, la empresa debe realizar un registro crédito en la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), cuya contrapartida es el débito de la subcuenta 930806-Bienes de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

\*\*\*



<b>CONCEPTO No. 20201100051211 DEL 03-11-2020</b>
---

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo Gasto por depreciaciones, deterioro, agotamiento, amortizaciones y provisiones Costos de transformación-Servicios de salud Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de depreciación de Propiedades, planta y equipo utilizados en la prestación de servicios. Presentación en el Estado de Situación Financiera de las cuentas por pagar vencidas por adquisición de bienes y servicios.

Doctor  
ARBEY QUIJANO CALAMBAS  
Contador Público

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010042652, el día 9 de octubre de 2020, mediante la cual consulta:

“La Contaduría viene realizando algunos hallazgos a las entidades que no cotizan en bolsa como es el caso de las Empresas Sociales del Estado por el registro de la depreciación que solicitan esté acorde a las cuentas 1685 contra cuenta 5360. No se tiene en cuenta que este tipo de entidades utiliza las cuentas 73 de costos por servicios de salud y existen unas subcuentas (07) en cada uno de los centros de costos que nos permiten registrar la depreciación en dichas cuentas.

El Ministerio de Hacienda en los programas de Saneamiento Fiscal y Financiero solicita que aquellas deudas registradas por concepto de compras de bienes y servicios que fueron registradas como pasivos corrientes y debido a la falta de liquidez no han realizado los respectivos pagos después de 360 días a pesar que (Sic) el convenio para el pago era entre 30 y 60 días sean trasladados como pasivos no corrientes. ¿Esto tiene alguna directriz dentro de la Contaduría General de la Nación? Se supone que por el contrario este pasivo es más exigible que cualquier e incluso ha generado múltiples demandas en las entidades.”

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

## CONSIDERACIONES

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

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

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

(...)

##### 6.1.5. 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.

##### 6.1.6. Costos

Los costos son los decrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, que están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos y que dan como resultado decrementos en el patrimonio.

Los costos contribuyen a la generación de beneficios económicos futuros, se recuperan, fundamentalmente, por la venta de bienes y la prestación de servicios, razón por la cual tienen relación directa con los ingresos provenientes de las actividades ordinarias de la empresa.

(...)

## 6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros (...)

### 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 de los pasivos y cuando el costo o el gasto pueda medirse con fiabilidad.

Esto significa que el reconocimiento de los costos y 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 bienes.

Los costos y gastos se reconocerán sobre la base de una asociación directa entre los cargos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos. Este proceso implica el reconocimiento simultáneo o combinado de unos y otros si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos. Así, por ejemplo, los diversos componentes del costo de las mercancías vendidas se reconocerán al mismo tiempo que el ingreso derivado de la venta de los bienes.

Cuando se espere que los beneficios económicos surjan a lo largo de varios periodos contables y la asociación con los ingresos pueda determinarse únicamente de forma genérica o indirecta, los costos y gastos se reconocerán utilizando procedimientos sistemáticos y racionales de distribución. Esto es, a menudo, necesario para el reconocimiento de los costos y gastos relacionados con el uso de activos, tales como propiedades, planta y equipo; patentes y marcas. En estos casos, el costo o gasto correspondiente se denomina depreciación o amortización. Los procedimientos de distribución estarán diseñados a fin de que se reconozca el costo o gasto en los periodos contables en que se consumen o expiran los beneficios económicos relacionados con estas partidas.” (Subrayado fuera de texto)

El Marco normativo para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas que no cotizan en el mercado de valores o que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, establece:

#### “CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

#### 10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

(...)

## 10.3. Medición posterior

(...)

19. 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. El valor depreciable corresponde al valor del activo o de sus componentes menos el valor residual.

(...)

## CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

## 1. PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

(...)

## 1.3. Estructura y contenido de los estados financieros

(...)

## 1.3.2. Estado de situación financiera

(...)

## 1.3.2.2. Distinción de partidas corrientes y no corrientes

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

(...)

## 1.3.2.2.2. Pasivos corrientes y no corrientes

20. 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 presentación de los estados financieros.

21. La empresa clasificará todos los demás pasivos como no corrientes." (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, adjunto a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, define:

## "5360-DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

## DESCRIPCIÓN

Representa el valor calculado de la pérdida sistemática de la capacidad operativa de la propiedad, planta y equipo por el consumo de los beneficios económicos futuros que incorpora el activo, la cual se estima teniendo en cuenta el costo, el valor residual, la vida útil y las pérdidas por deterioro reconocidas.

## DINÁMICA

## SE DEBITA CON:

1- El valor de la depreciación durante el periodo contable.

## SE ACREDITA CON:

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

(...)

## 7-COSTOS DE TRANSFORMACIÓN

## DESCRIPCIÓN

En esta denominación, se incluyen los grupos de cuentas que representan las erogaciones y cargos directos e indirectos relacionados con la elaboración de bienes y la prestación de servicios que se producen con la intención de venderse en el curso normal de operación. Las cuentas que integran esta clase son de naturaleza débito.

Los conceptos que hacen parte del costo de transformación son los siguientes:

(...)

Depreciación y Amortización: comprende los costos originados en la utilización de activos, tangibles e intangibles, en la producción de bienes y en la prestación de servicios.

(...)

## 73-SERVICIOS DE SALUD

## DESCRIPCIÓN

En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan el costo en que se incurre por la prestación de servicios de salud en las diferentes unidades funcionales, las cuales tienen asociados centros de costos definidos a nivel de cuenta." (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

1. Sobre el tratamiento contable de la depreciación: El párrafo 19 de la norma 'Propiedades, planta y equipo' establece que la depreciación consiste en la distribución sistemática del valor depreciable de estos bienes, que representa el consumo de los beneficios económicos producidos por ellos. Asimismo, el Marco Conceptual define que la diferencia entre costos y gastos consiste en la relación de los decrementos de los activos con la producción de bienes o la prestación de servicios. Adicionalmente, la empresa puede consumir los beneficios económicos derivados de las propiedades, planta y equipo, tanto en la producción de bienes o prestación de servicios como en el desarrollo de actividades administrativas o de apoyo a su objeto misional.

Teniendo en cuenta lo mencionado anteriormente, la empresa debe reconocer la depreciación de las propiedades, planta y equipo con el registro crédito de la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), cuya contrapartida puede ser el débito de la subcuenta que corresponda de la cuenta 5360-DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, si los bienes son utilizados en actividades administrativas o de apoyo a su objeto misional, o el débito de la subcuenta y cuenta correspondientes del grupo 73-SERVICIOS DE SALUD, si los bienes son utilizados en la prestación de los servicios de salud.

Por tanto, se debe ajustar el criterio de validación de la información financiera, al que hace referencia en su comunicación, con el fin de que se incluya el saldo tanto de la cuenta 5360-DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, como de las cuentas correspondientes del grupo 73-SERVICIOS DE SALUD, en la verificación del reconocimiento de la depreciación del periodo, como contrapartidas del valor reconocido en la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR).

2. Sobre la presentación de las cuentas por pagar vencidas en el estado de situación financiera: El párrafo 20 de la norma 'Presentación de estados financieros' establece que se deben presentar como pasivos corrientes en el estado de situación financiera aquellas obligaciones que cumplan alguna de las siguientes tres condiciones:

a. La empresa espere liquidar la obligación en el ciclo normal de su operación. Es decir, aquellas obligaciones de las cuales la empresa tenga la expectativa de pagar durante el periodo contable siguiente al que se informa, con base en su experiencia sobre las condiciones de normalidad en el desarrollo de su operación. Por ejemplo, en la experiencia de la empresa, normalmente los beneficios a los empleados de corto plazo y las cuentas

comerciales por pagar se pagan dentro de los 12 meses siguientes a la fecha de los estados financieros.

b. La empresa deba liquidar la obligación dentro de los 12 meses siguientes a la fecha de los estados financieros. Es decir, dentro de las condiciones pactadas en los contratos con los diferentes acreedores, se encuentra como condición de pago, el pago de la obligación dentro de los 12 meses siguientes a la fecha de los estados financieros. Por ejemplo, en un operación de crédito, se establece la obligación de pagar abonos al capital e intereses durante el plazo del instrumento financiero, por tanto, la empresa debe presentar como pasivo corriente, aquellos abonos a capital e intereses causados que esté en la obligación de pagar dentro de los 12 meses siguientes a la fecha de los estados financieros, y como pasivo no corriente, el capital e intereses causados que esté en la obligación de pagar después de los 12 meses siguientes a la fecha de los estados financieros.

c. La empresa no pueda aplazar incondicionalmente el pago de la obligación a un periodo posterior a los 12 meses siguientes a la fecha de los estados financieros. Es decir, dentro de las condiciones pactadas en los contratos con los diferentes acreedores, la empresa no se encuentra facultada, sin condiciones previas, para aplazar a discreción el pago de la obligación más allá del periodo contable siguiente a la presentación de los estados financieros. Por tanto, si el aplazamiento del pago se encuentra sometido al cumplimiento de una condición, que se espera satisfacer dentro de los 12 meses siguientes a la fecha de los estados financieros, entonces no existiría la posibilidad de aplazar incondicionalmente el pago de la obligación y estas obligaciones deben presentarse como pasivos corrientes. Algunos ejemplos de las condiciones para el aplazamiento del pago pueden ser: la disponibilidad presupuestal, las condiciones de liquidez de la empresa o la revisión de un entregable pactado en el contrato.

En consecuencia, la empresa debe evaluar para cada una de las cuentas por pagar vencidas, objeto de su consulta, si cumplen alguno de los criterios descritos anteriormente y, de ser así, presentar tales cuentas por pagar en el pasivo corriente de su estado de situación financiera. De lo contrario, debe presentar estas cuentas por pagar en el pasivo no corriente del mismo estado financiero.

\*\*\*

<b>CONCEPTO No. 20201100061661 DEL 04-12-2020</b>
---

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo Otros activos
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de los anticipos en compra de terrenos

Doctora  
CAROLINA OLARTE CASTELLANOS  
Contadora  
Metro de Bogotá S.A.  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010051742, el día 24 de noviembre de 2020, mediante la cual consulta:

“Mediante Acuerdo Distrital 642 de 2016, la Empresa Metro de Bogotá S.A (EMB) tiene la competencia de anunciar, declarar la utilidad pública, las condiciones de urgencia para adquirir por enajenación voluntaria o mediante los mecanismos legales de expropiación judicial o administrativa, los inmuebles requeridos para el cumplimiento de su objeto social en los términos del artículo 3°.

Que adicional a la gestión predial que adelanta la empresa Metro de Bogotá, se suscribe el convenio 1021 de 2017 con el Instituto de Desarrollo Urbano (IDU), con el objeto adquirir los inmuebles y predios afectados al uso público requeridos para la infraestructura de la Primera Línea del Metro de Bogotá (PLMB)

Que mediante el concepto No 20192300004421 de 26 de febrero de 2019, la CGN emitió concepto sobre la consulta radicada con el No 2018550004848-2 del 30 noviembre de 2018 por la empresa Metro de Bogotá S.A (EMB) sobre el tratamiento contable para los terrenos adquiridos para el proyecto Primera Línea del Metro de Bogotá (PLMB) y la cual hace parte de la doctrina contable pública compilada.

Que de acuerdo con los recursos legales para la adquisición predial se efectúan actos administrativos de oferta de compra tendiente a obtener un acuerdo de negociación directa o enajenación voluntaria con los titulares del derecho de dominio de los inmuebles,



indicando el precio indemnizatorio (según avaluó(sic)), forma de pago y demás información pertinente para dicho trámite.

Que una vez aceptada la oferta de compra, se procede con la promesa de compraventa pactando los términos de la negociación incluida la forma de pago y las obligaciones derivadas para la entrega física del inmueble.

Que la forma de pago de los contratos de compraventa se componen de varios pagos los cuales están condicionados por obligaciones por parte del vendedor, como del comprador.

Que la entrega física del inmueble por parte del vendedor, a la empresa Metro de Bogotá o al Instituto de Desarrollo Urbano (IDU) se efectúa como requisito del último (sic) pago correspondiente al 10% del valor del contrato.

Que la Empresa Metro de Bogotá, procedió a efectuar los registros correspondientes, conforme al concepto recibido por parte de la CGN, no obstante en la auditoría efectuada por la Contraloría de Bogotá, se recibió observación referente al reconocimiento de los predios en mención, así: “En revisión efectuada a los movimientos de la cuenta 1605-Terrenos se observa el registro durante la vigencia 2019, de pagos parciales efectuados con destino a la adquisición predial, aun cuando los predios no han surtido la entrega real y material a la EMB y no han sido recibidos por el responsable de recursos físicos de la Empresa, conforme a las políticas contables adoptadas.”

Aunado a lo anterior, la Empresa señala que ha dado cumplimiento al concepto emitido por la Contaduría General de la Nación con el radicado N° 2019000072521, en el cual se establecen los aspectos a ser evaluados por la Empresa para el reconocimientos de los activos; entre otros se cita: “... 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”.

No obstante, y como se manifestó en el informe preliminar de la Contraloría de Bogotá se entiende que la EMB controla los predios una vez recibidos, fecha a partir se entrega el bien y se asume su administración en concordancia con el procedimiento de la Empresa Metro de Bogotá SA “CÓDIGO: AP-IN-003 INSTRUCTIVO PARA LA ADMINISTRACIÓN DE INMUEBLES Y PREDIOS ADQUIRIDOS EN EL MARCO DEL PROCESO DE GESTIÓN PREDIAL”. Por tanto, este Organismo de Control no encuentra justificación del registro de predios en el grupo Propiedad, planta y equipo, de bienes que aún no han sido objeto de entrega real y material.

Es importante aclarar que el concepto CGN No 20192300004421 citado, no hace alusión a los pagos parciales registrados en la cuenta 1605-Terrenos, realizados con anterioridad a la entrega real y material de los predios.

Consulta: Teniendo en cuenta que para la entrega real y material del inmueble, la Empresa Metro de Bogotá S.A. debe efectuar los pagos que completen el 90% del total de la promesa de compra venta, se requiere conocer ¿Cuál es el tratamiento contable para las obligaciones que se originen antes de la entrega real y material de inmueble?, es decir para los pagos parciales derivados de las promesas de compraventa en la adquisición predial. Y ¿Es válido registrar los pagos parciales en la cuenta Bienes y Servicios pagados por Anticipado como lo sugiere el organismo de Control?

Con base en lo anterior, 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 N° 414 de 2014, en los numerales 6.1.1. y 6.2.1., señala lo siguiente:

### “6.1.1. Activos

47. Los activos son recursos controlados por la empresa que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para producir o vender bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o venda bienes o servicios, 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.

48. El control implica la capacidad de la empresa para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la empresa debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad 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 la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

(...)

### 6.2.1. Reconocimiento de activos

73. Se reconocen como activos, los recursos controlados por la empresa, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

74. Cuando no exista probabilidad de que un recurso genere beneficios económicos futuros, la empresa debe reconocer un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no indica que, al hacer el desembolso, la empresa no tuviera la intención de generar beneficios económicos en el futuro, sino que la certeza, en el presente periodo, es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo.” (Subrayado fuer de texto)

Por otra parte, el Catálogo General del Cuentas contenido en. El Maco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público incorporado mediante la Resolución 139 de 2015, señala:

#### 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los pagos anticipados por concepto de la adquisición de bienes y servicios que se recibirán de terceros, tales como seguros, intereses, comisiones, arrendamientos, publicaciones y honorarios, entre otros. Estos pagos deben amortizarse durante el periodo en que se reciban los bienes y servicios, o se causen los costos o gastos.

##### DINÁMICA

##### SE DEBITA CON:

1- El valor de los pagos anticipados por cada uno de los conceptos.

##### SE ACREDITA CON:

1- El valor de la amortización durante el periodo de causación del gasto o costo.

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

3- El valor reintegrado por la terminación anticipada de los acuerdos que generaron el pago anticipado.

#### 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.

#### DINÁMICA

SE DEBITA CON:

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

SE ACREDITA CON:

1- El valor de los avances legalizados o anticipos aplicados producto del cumplimiento de los convenios, contratos, acuerdos o entrega de bienes.

2- El valor de las devoluciones de los anticipos.

3- El valor de la facturación recibida por los costos y gastos en que se incurra por el desarrollo de la operación conjunta.

4- El valor de los avances y anticipos entregados que se den de baja.” (Subrayado fuer de texto)

La Sección Tercera del Consejo de Estado, en Sentencia del 22 de junio de 2001 M.P. Dr. Ricardo Hoyos Duque, indicó que:

“La diferencia que la doctrina encuentra entre anticipo y pago anticipado, consiste en que el primero corresponde al primer pago de los contratos de ejecución sucesiva que habrá de destinarse al cubrimiento de los costos iniciales, mientras que el segundo es la retribución parcial que el contratista recibe en los contratos de ejecución instantánea. Lo más importante es que los valores que el contratista recibe como anticipo, los va amortizando en la proporción que vaya ejecutando el contrato de ahí que se diga que los recibió en calidad de préstamo; en cambio en el pago anticipado no hay reintegro del mismo porque el contratista es dueño de la suma que le ha sido entregada.

(...) No puede perderse de vista que los dineros que se le entregan al contratista por dicho concepto son oficiales o públicos. El pago de dicha suma lo era y lo sigue siendo un adelanto del precio que aún no se ha causado, que la entidad pública contratante hace al contratista para que a la iniciación de los trabajos disponga de unos fondos que le permitan proveerse de materiales y atender los primeros gastos del contrato, tales como los salarios de los trabajadores que disponga para la obra. No es otra la razón por la cual adicionalmente se exige que sea garantizada, que se presente un plan para su utilización y que se amortice durante la ejecución del contrato en cada acta parcial de cobro”

#### CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

De acuerdo con lo estipulado en los numerales 6.1.1. Activos y 6.2.1. Reconocimiento de activos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, expedido mediante la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, en los cuales se definen los activos como recursos controlados por la empresa que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros cuya medición sea fiable, los anticipos pactados contractualmente, deben reconocerse como activos.

Como lo ha determinado la jurisprudencia colombiana, para determinar la modalidad de pago pactada habrá de acudirse al tenor en que la misma fue plasmada por la empresa y las partes en el respectivo negocio jurídico. En este sentido, la subcuenta respectiva de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS deberá utilizarse únicamente cuando en los contratos celebrados se hayan pactado avances y anticipos.

Por lo antes expuesto, un anticipo entregado en cumplimiento de un acuerdo contractual, se registra mediante un débito en la subcuenta 190601-Anticipos sobre convenios y acuerdos, de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS y acredita la subcuenta que corresponda a la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, de acuerdo con 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.

Respecto de la utilización de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, para el reconocimiento de los pagos parciales para la adquisición de terrenos, no es viable toda vez, que el uso de esta cuenta está dado para el reconociendo de bienes y servicios adquiridos de forma anticipada, que se deberán reconocer mediante la amortización atendiendo el principio de devengo.

\*\*\*

<b>CONCEPTO No. 20201100065591 DEL 14-12-2020</b>
---

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento del lote que cede ECOPETROL en la ejecución del convenio de colaboración DHS No. 5211049, celebrado entre ECOPETROL S.A., el Departamento del Meta, la Empresa de Servicios Públicos del Meta S.A. y la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Villavicencio S.A.

Doctora

YENNY MARCELA CASTRO C.

Contador

E.P.S. Empresa de Servicios Públicos del Meta S.A.

Villavicencio, Meta

#### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010045122, el día 23 de octubre de 2020, mediante la cual consulta sobre: "(...) la contabilización de un lote que fue cedido por la empresa ECOPETROL a EDESA, para la construcción de la PTAR en la Vereda Pompeya, el cual se encontraba entre los compromisos adquiridos en el convenio No. 1501 de 2011.

Es de aclarar que nuestra empresa EDESA, no opera allí por lo tanto debe realizar el traspaso a la GOBERNACIÓN DEL META, y este a su vez al municipio de Villavicencio"

Mediante comunicación telefónica, se aclaró que el lote fue cedido por ECOPETROL a la Empresa de Servicios Públicos del Meta S.A. (EDESA S.A. E.S.P.) y no a la Gobernación del Meta, como se contempla en el Convenio.

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

#### CONSIDERACIONES

El Convenio de Colaboración DHS No. 5211049, celebrado entre ECOPETROL S.A., el Departamento del Meta, la Empresa de Servicios Públicos del Meta S.A., y la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Villavicencio S.A., señala:

“CLAUSULA SEGUNDA.- OBJETO: El objeto de este Convenio: “AUNAR ESFUERZOS PARA LA CONSTRUCCIÓN DEL SISTEMA DE SANEAMIENTO BÁSICO DE LOS CENTROS POBLADOS DE ALTOS DE POMPEYA Y QUENANE EN EL MUNICIPIO DE VILLAVICENCIO META, MEDIANTE LA CONSTRUCCIÓN DE LAS REDES DE ALCANTARILLADO SANITARIO Y PLUVIAL Y LA PLANTA DE TRATAMIENTO DE AGUAS RESIDUALES (PTAR) DEL SISTEMA”

En todo caso, el aporte y la obligación de ECOPETROL en el presente Convenio es de medio y no de fin, lo que implica que el o los) responsables) exclusivo(s) por la plena e idónea ejecución del Convenio, de su objeto y/o del (de los) programa(s) o proyecto(s) descrito(s) anteriormente bajo el título “OBJETO”, es la ENTIDAD EJECUTORA.

CLAUSULA TERCERA.- ALCANCE: Realizar las actividades necesarias para entregar las obras de:

- Construcción de 10,6 kilómetros de redes de alcantarillado sanitario y pluvial de los centros poblados Altos de Pompeya, y Quenane.
- Construcción de 80 Sumideros de aguas lluvias.
- Construcción de 120 Pozos de inspección
- Construcción de 300 conexiones domiciliarias
- Construcción y puesta en operación de la planta de tratamiento de aguas residuales del sistema de alcantarillado.

PARAGRAFO UNICO: LA EMPRESA DE ACUEDUCTO Y ALCANTARILLADO DE VILLAVICENCIO E.A.A.V. ESP, se compromete a realizar la operación y el mantenimiento futuro del sistema una vez finalizada la ejecución de este proyecto.

CLAUSUAL CUARTA.- VALOR Y FORMA DE LOS APORTES: (...)

PARÁGRAFO SEGUNDO: El aporte en especie de ECOPETROL se entenderá realizado una vez haya finalizado el trámite de cesión y se haya efectuado la entrega material del inmueble al DEPARTAMENTO. Por tanto, no habrá lugar a entrega adicional de aportes por parte de ECOPETROL en el evento que el valor del lote a ceder sea inferior al de los aportes en especie indicados en esta cláusula.

PARÁGRAFO TERCERO: Los recursos del DEPARTAMENTO, de ECOPETROL y de E.A.A.V. E.S.P., no fortalecerán patrimonialmente a EDESA S.A. E.S.P. En razón de lo anterior, la infraestructura construida en desarrollo del Convenio será propiedad del DEPARTAMENTO.”

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 414 de 2014 y modificado por la Resolución 168 de 2020, define los siguientes principios de contabilidad pública:

“38. 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 el hecho económico incide en los resultados del periodo.

39. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las empresas se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta debe primar cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.”

Adicionalmente, define los activos como:

#### “6.1.1. Activos

47. Los activos son recursos controlados por la empresa que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para producir o vender bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o venda bienes o servicios, 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.

48. El control implica la capacidad de la empresa para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la empresa debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad 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 la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

49. 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 empresa puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha empresa no puede reconocer el activo, así conserve la titularidad jurídica del mismo.



50. Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a i) los efectos de las condiciones desfavorables que afectan negativamente capacidad del activo para generar beneficios económicos futuros, como la pérdida de su capacidad productiva o la pérdida de su valor; o ii) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo. (...)” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad a las consideraciones expuestas, una entidad o una empresa reconocerá un bien como activo cuando tenga control sobre este y espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Por lo que, corresponde a las entidades involucradas evaluar cuál de ellas ostenta el control del lote que cedió ECOPETROL para la ejecución del proyecto, pues será esta quien incorpore el bien en su información financiera, aun cuando la propiedad jurídica sea transferida al Departamento del Meta.

Al evaluar si existe o no control sobre un bien las entidades deberán tener en cuenta, no solamente la titularidad legal, sino también el acceso al mismo, la capacidad para disponer del bien o restringir su uso, la forma de garantizar que el bien 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 por el uso del bien. Además de considerar que, en algunos casos, el control del activo puede darse si la entidad asume los riesgos y beneficios asociados, aun cuando no se cuente con la titularidad jurídica del mismo.

Dado que, ECOPETROL cedió el lote a la Empresa de Servicios Públicos del Meta S.A., esta última deberá evaluar si el lote cumple los criterios de reconocimiento como activo. De ser así, incorporará el bien mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1605-TERRENOS y un crédito en la subcuenta 443006-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

Por el contrario, si no cumple los criterios de reconocimiento no incorporará el bien. Discrecionalmente podrá registrarlos en cuentas de orden mediante un débito en la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y un crédito en la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR EL CONTRARIO (CR). Cuando la Empresa de Servicios Públicos del Meta S.A. ceda la titularidad del lote al Departamento del Meta o Municipio de Villavicencio, cancelará el registro en cuentas de orden.

\*\*\*

<b>CONCEPTO No. 20201100065271 DEL 14-12-2020</b>
---

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Medición de activos recibidos de entidades en liquidación. Medición posterior de bienes entregados en comodato.

Doctora  
**CLEMENTINA MOSQUERA OSORIO**  
 Contador  
 Electrificadora del Caquetá S.A. E.S.P.  
 Florencia, Caqueta

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010053772, el día 7 de diciembre de 2020, mediante la cual solicita:

“Electrocaquetá tiene dentro de las propiedades de inversión un edificio con su terreno cuyo valor en libros es inferior al avalúo catastral.

¿Al cierre de 2020 es razonable hacer el ajuste del valor en libros para igualarlo con el avalúo catastral, teniendo en cuenta que no alcanzaríamos a contratar un avalúo comercial del mismo para la presente vigencia?”

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

### CONSIDERACIONES

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

(...)

## 11. PROPIEDADES DE INVERSIÓN

### 11.3. Medición posterior

13. 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 las normas de Propiedades, planta y equipo y de Deterioro del valor de los activos.” (Subrayado fuera del texto)

## CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, se concluye que de conformidad con el numeral 11.3. Medición posterior de las propiedades de inversión, los elementos allí clasificados deberán medirse al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

Por lo anterior, la actualización del valor de los elementos de propiedades de inversión no está permitida por la norma y los avalúos que se realicen en la aplicación del Marco Normativo para 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 de mercado del activo menos los costos de disposición y su valor en uso. La estimación de dichos valores, deberá atender a las definiciones de valor de los activos señalados por el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno.

\*\*\*

<b>CONCEPTO No. 20201100067051 DEL 21-12-2020</b>
---

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores o que Captan o Administran Ahorro del Público.
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo Patrimonio de las empresas Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	<b>SUBTEMAS</b>	Corrección de error por diferencia en cambio no ajustada en la transición al nuevo marco normativo. Reconocimiento y tratamiento contable posterior de las partidas del Otro Resultado Integral.

Doctor  
HERMAN EDUARDO GALÁN BARRERA  
Representante legal  
Refinería de Cartagena S.A.S.  
Cartagena, Bolívar

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010049462, el día 5 de noviembre de 2020, mediante la cual consulta:

## “1. ANTECEDENTES

Con el fin de proporcionar una mejor ilustración a la Contaduría General de la Nación (en adelante “Contaduría”) respecto de la consulta que se eleva, nos permitimos relacionar, en términos generales, los siguientes antecedentes:

(i) Refinería de Cartagena adoptó las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) en cumplimiento de la Ley 1314 de 2009 y decretos reglamentarios, los cuales establecen el marco técnico normativo para los preparadores de información financiera que conforman el grupo 1 al que pertenece la sociedad.

A partir del año 2015, en cumplimiento de la citada Ley 1314 de 2009 y los decretos reglamentarios, Refinería de Cartagena prepara y presenta sus estados financieros NIIF, optando en su Política de Adopción por Primera vez, por el uso del costo atribuido para el reconocimiento inicial de la Propiedad Planta y Equipo (en adelante “PPE”) desde el Estado de Situación Financiera de Apertura ESFA, de acuerdo con NIIF 1 ADOPCIÓN POR PRIMERA

VEZ DE LAS NORMAS IFRS, particularmente el Apéndice A-Definiciones de Términos -, el cual dispone lo siguiente:

“El costo atribuido es un importe que se puede utilizar como una exención voluntariamente elegida por parte de la entidad en adopción por primera vez en partidas pertenecientes a Propiedad, Planta y Equipo; Propiedades de Inversión (Si se escoge la aplicación del modelo del costo), y activos intangibles (si cumplen con los criterios de reconocimiento).”

(ii) Dentro del rubro de PPE en construcción (que como su nombre lo indica se refiere a la PPE que se registrada durante el tiempo en que la refinería ampliada y modernizada estuvo en construcción) se encontraba, para el 2013, un valor de COP\$422.554,7, que se originó por la diferencia en cambio en los costos capitalizables del servicio de la deuda de la construcción del proyecto de expansión y modernización de la refinería de Cartagena, tal como lo establecía la normatividad vigente, específicamente el Decreto 2649 de 1993.

Por tal razón, y en línea con lo anterior, en el balance de apertura ESFA se evidencia que el valor de COP\$422.554,7 quedó incluido dentro del saldo de PPE en Pesos históricos, por lo que se concluye que este valor hace parte del costo atribuido tomado por Refinería de Cartagena para el reconocimiento de la PPE, bajo las normas contables IFRS de 2014.

(iii) La moneda funcional de Refinería de Cartagena es el dólar (USD), siendo ésta (Sic) la moneda del entorno económico principal en la que la Sociedad se desenvuelve, y es en la que normalmente genera y emplea el efectivo. Sin embargo, los estados financieros se presentan en pesos colombianos (COP) denominados “pesos presentación” de acuerdo con lo definido en las bases de presentación.

(iv) Refinería de Cartagena, a partir del año 2015, determinó la creación de ledgers o libros contables en los cuales se contiene la información financiera.

(v) Específicamente para el manejo de la información contable referente a Normas Internacionales de Contabilidad-NIC, se creó el Ledger principal denominado 0L, el cual es base para la presentación de estados financieros.

En el Ledger principal denominado 0L se encuentran las transacciones en las siguientes monedas:

(a) Moneda Grupo o Funcional: Corresponde a la moneda funcional que para Refinería de Cartagena es el dólar (USD).

Los saldos y movimientos contenidos en esta moneda se constituyen como base para la elaboración y conversión a moneda de presentación de los estados financieros.

(b) Moneda Local COP: Corresponde a los pesos equivalentes de las transacciones en dólares a la TRM de la fecha de operación.

En el Ledger OL se encuentran los saldos en dólares (USD) y pesos de referencia histórica del balance de apertura de los estados financieros para el año 2014, y los movimientos subsecuentes de todas (Sic) operaciones financieras desde esa fecha.

Los pesos de referencia histórica, como su nombre lo indica, se mantienen como referencia histórica y, a partir de la implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad, no tienen incidencia en la presentación de los estados financieros de la Sociedad.

(vi) Refinería de Cartagena en 2019 determinó que el saldo en pesos de referencia histórica, asociado a la Cuenta 1615010300 Construcciones en Curso Edificaciones, debía ser asignado contablemente a las cuentas de PPE correspondientes, en aras de garantizar la adecuada trazabilidad de la información, lo cual no tiene incidencia en los Estados Financieros.

Esto se determinó así ya que, de otro modo, el saldo en pesos históricos seguiría a lo largo del tiempo pendiente por asignación y por la correspondiente depreciación. Lo anterior implicaría que, al finalizar la depreciación de los activos de la Sociedad quedaría una porción pendiente por depreciar en la moneda de pesos históricos de referencia y ello no se ajustaría a la realidad.

(vii) La Contraloría General de la República, en el Informe final de Auditoría Financiera de 2019, estableció el hallazgo No. 2 denominado “Ajuste por diferencia en cambio de propiedades, planta y equipo de incidencia administrativa”, al considerar que:

“No se reconoció en el periodo correspondiente, en cuentas de resultados o de patrimonio, las utilidades y pérdidas por ajustes por diferencia en cambio correspondientes al año 2014, por valor neto de COP \$422.554.755,49, tal como lo establece la NIC 21 Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera y las políticas de la Sociedad”.

En concepto de Refinería de Cartagena, las cifras plasmadas en la contabilidad de la Sociedad cumplen con los criterios establecidos para el reconocimiento de costo atribuido para PPE, de acuerdo con la adopción de las NIIF por parte de la Sociedad a partir del año 2014.

## 2. CONSULTA

Teniendo en cuenta los antecedentes expuestos, respetuosamente le solicitamos a la Contaduría, como autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables, absolver la siguiente consulta:

(i) ¿La diferencia en cambio originada en los costos capitalizables por servicios de deuda bajo los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, son considerados como parte del costo atribuido para PPE en el ejercicio de adopción por primera vez de las NIIF a partir del año 2014?

(ii) ¿Qué tratamiento contable se surte como reconocimiento posterior sobre las partidas generadas al ORI en la Adopción de NIIF?, y ¿A partir del ESFA qué partidas se pueden reconocer en el ORI?”

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

### CONSIDERACIONES

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, contenidas en el Anexo Técnico 1 del Decreto N° 2420 de 2015, actualizado por el Decreto N° 2270 de 2019, e incorporadas en el Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución N° 37 de 2017, actualizada por la Resolución N° 056 de 2020, establecen:

“NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD 1-Presentación de estados financieros  
(...)”

7 Los términos siguientes se usan, en esta Norma, con los significados que a continuación se especifican:  
(...)”

Otro resultado integral comprende partidas de ingresos y gastos (incluyendo ajustes por reclasificación) que no se reconocen en el resultado del periodo tal como lo requieren o permiten otras NIIF.

Los componentes de otro resultado integral incluyen:

(a) cambios en el superávit de revaluación (véase la NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo y la NIC 38 Activos Intangibles);

(b) nuevas mediciones de los planes de beneficios definidos (véase la NIC 19 Beneficios a los Empleados);

(c) ganancias y pérdidas producidas por la conversión de los estados financieros de un negocio en el extranjero (véase la NIC 21 Efectos de la Variación en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera);

(d) las ganancias y pérdidas procedentes de inversiones en instrumentos de patrimonio designados a valor razonable con cambios en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 5.7.5 de la NIIF 9 Instrumentos Financieros;

(da) las ganancias y pérdidas sobre activos financieros medidos al valor razonable con cambios en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 4.1.2A de la NIIF 9;

(e) la parte efectiva de las ganancias y pérdidas de los instrumentos de cobertura en una cobertura de flujos de efectivo y las ganancias y pérdidas de los instrumentos de cobertura que cubren inversiones en instrumento de patrimonio medidos a valor razonable con cambios en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 5.7.5 de la NIIF 9 (véase el Capítulo 6 de la NIIF 9);

(f) para pasivos particulares designados como a valor razonable con cambios en resultados, el importe del cambio en el valor razonable que sea atribuible a cambios en el riesgo de crédito del pasivo (véase el párrafo 5.7.7 de la NIIF 9);

(g) los cambios en el valor temporal de las opciones al separar el valor intrínseco y el valor temporal de un contrato de opción y la designación como el instrumento de cobertura solo de los cambios en el valor intrínseco (véase el Capítulo 6 de la NIIF 9);

(h) los cambios en el valor de los elementos a término de contratos a término al separar el elemento a término y el elemento al contado de un contrato a término y la designación como el instrumento de cobertura solo de los cambios en el elemento al contado, y los cambios en el valor del diferencial de la tasa de cambio de la moneda extranjera de un instrumento financiero al excluirlo de la designación de ese instrumento financiero como el instrumento de cobertura (véase el Capítulo 6 de la NIIF 9).

(...)

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD 8-Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores

(...)

5 Los siguientes términos se usan en esta Norma con los significados que a continuación se especifican:

Políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos específicos adoptados por la entidad en la elaboración y presentación de sus estados financieros.

Un cambio en una estimación contable es un ajuste en el importe en libros de un activo o de un pasivo, o en el importe del consumo periódico de un activo, que se produce tras la evaluación de la situación actual del elemento, así como de los beneficios futuros esperados



y de las obligaciones asociadas con los activos y pasivos correspondientes. Los cambios en las estimaciones contables son el resultado de nueva información o nuevos acontecimientos y, en consecuencia, no son correcciones de errores.

(...)

Errores de periodos anteriores son las omisiones o inexactitudes en los estados financieros de una entidad, para uno o más periodos anteriores, resultantes de un fallo al emplear o de un error al utilizar información fiable que:

(a) estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados;

y

(b) podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros.

Dentro de estos errores se incluyen los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos, así como los fraudes.

La aplicación retroactiva consiste en aplicar una nueva política contable a transacciones, otros sucesos y condiciones, como si ésta se hubiera aplicado siempre.

La reexpresión retroactiva consiste en corregir el reconocimiento, medición e información a revelar de los importes de los elementos de los estados financieros, como si el error cometido en periodos anteriores no se hubiera cometido nunca.

Impracticable La aplicación de un requisito será impracticable cuando la entidad no pueda aplicarlo tras efectuar todos los esfuerzos razonables para hacerlo. Para un periodo anterior en particular, es impracticable aplicar un cambio en una política contable retroactivamente o realizar una reexpresión retroactiva para corregir un error si:

(a) los efectos de la aplicación o de la reexpresión retroactivas no son determinables;

(b) la aplicación o la reexpresión retroactivas implican establecer suposiciones acerca de cuáles hubieran podido ser las intenciones de la gerencia en ese periodo; o

(c) la aplicación o la reexpresión retroactivas requieren estimaciones de importes significativos, y es imposible distinguir objetivamente información de tales estimaciones que:

(i) suministre evidencia de las circunstancias que existían en la fecha o fechas en que tales importes fueron reconocidos, medidos o fue revelada la correspondiente información; y

(ii) hubiera estado disponible cuando los estados financieros de los periodos anteriores fueron autorizados para su emisión a partir de otra información.

La aplicación prospectiva de un cambio en una política contable y del reconocimiento del efecto de un cambio en una estimación contable consiste, respectivamente, en:

- (a) la aplicación de la nueva política contable a las transacciones, otros sucesos y condiciones ocurridos tras la fecha en que se cambió la política; y
  - (b) el reconocimiento del efecto del cambio en la estimación contable para el periodo corriente y los periodos futuros afectados por dicho cambio.
- (...)

7 Cuando una NIIF sea específicamente aplicable a una transacción, otro evento o condición, la política o políticas contables aplicadas a esa partida se determinarán aplicando la NIIF concreta.

(...)

41 Los errores pueden surgir al reconocer, valorar, presentar o revelar la información de los elementos de los estados financieros. Los estados financieros no cumplen con las NIIF si contienen errores, tanto materiales como inmateriales, cuando han sido cometidos intencionadamente para conseguir, respecto de una entidad, una determinada presentación de su situación financiera, de su rendimiento financiero o de sus flujos de efectivo. Los errores potenciales del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que los estados financieros sean autorizados para la emisión. Sin embargo, los errores materiales en ocasiones no se descubren hasta un periodo posterior, de forma que tales errores de periodos anteriores se corregirán en la información comparativa presentada en los estados financieros de los periodos siguientes (véanse los párrafos 42 a 47).

42 Con sujeción a lo establecido en el párrafo 43, la entidad corregirá los errores materiales de periodos anteriores, de forma retroactiva, en los primeros estados financieros formulados después de haberlos descubierto:

- (a) reexpresando la información comparativa para el periodo o periodos anteriores en los que se originó el error; o
- (b) si el error ocurrió con anterioridad al periodo más antiguo para el que se presenta información, reexpresando los saldos iniciales de activos, pasivos y patrimonio para dicho periodo.

43 El error correspondiente a un periodo anterior se corregirá mediante la reexpresión retroactiva, salvo que sea impracticable determinar los efectos en cada periodo específico o el efecto acumulado del error.

44 Cuando sea impracticable determinar los efectos que se derivan, en cada periodo específico, de un error sobre la información comparativa de uno o más periodos anteriores para los que se presente información, la entidad reexpresará los saldos iniciales de los

activos, pasivos y patrimonio para los periodos más antiguos en los cuales tal reexpresión retroactiva sea practicable (que podría también ser el propio periodo corriente).

45 Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado, al principio del periodo actual, de un error sobre todos los periodos anteriores, la entidad reexpresará la información comparativa corrigiendo el error de forma prospectiva, desde la fecha más antigua en que sea practicable hacerlo.

46 El efecto de la corrección de un error de periodos anteriores no se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error. Cualquier otro tipo de información que se incluya respecto a periodos anteriores, tales como resúmenes históricos de datos financieros, será objeto de reexpresión, yendo tan atrás como sea posible.

47 Cuando sea impracticable determinar el importe de un error para todos los periodos previos (por ejemplo, una equivocación al aplicar una política contable), la entidad, de acuerdo con el párrafo 45, reexpresará la información comparativa de forma prospectiva desde la fecha más remota posible. En consecuencia, se ignorará la porción del ajuste acumulado de activos, pasivos y patrimonio que haya surgido antes de esa fecha. En los párrafos 50 a 53 se suministran guías sobre cuándo resulta impracticable corregir un error para uno o más periodos anteriores.

48 La corrección de errores puede distinguirse con facilidad de los cambios en las estimaciones contables. Las estimaciones contables son, por su naturaleza, aproximaciones que pueden necesitar revisión cuando se tenga conocimiento de información adicional. Por ejemplo, las pérdidas o ganancias reconocidas como resultado del desenlace de una contingencia no constituyen corrección de un error.

(...)

50 En algunas circunstancias, cuando se desea conseguir la comparabilidad con el periodo corriente, el ajuste de la información comparativa de uno o más periodos anteriores es impracticable. Por ejemplo, los datos podrían no haberse obtenido, en el periodo o periodos anteriores, de forma que permitan la aplicación retroactiva de una nueva política contable (incluyendo, para el propósito de los párrafos 51 a 53, su aplicación prospectiva a periodos anteriores), o la reexpresión retroactiva para corregir un error de un periodo anterior, como consecuencia de lo cual la reconstrucción de la información es impracticable.

51 Con frecuencia es necesario efectuar estimaciones al aplicar una política contable a los elementos de los estados financieros reconocidos o revelados que hacen referencia a determinadas transacciones, otros sucesos y condiciones. La estimación es subjetiva en sí misma, y podría haberse realizado después del periodo sobre el que se informa. El

desarrollo de estimaciones puede ser todavía más difícil cuando se aplica retroactivamente una política contable, o cuando se efectúa una reexpresión retroactiva para corregir un error de periodos anteriores, debido al dilatado periodo de tiempo que podría haber transcurrido desde que se produjo la transacción afectada u ocurrió el otro suceso o condición objeto de la reexpresión. Sin embargo, el objetivo de una estimación, que se refiere a periodos anteriores, es el mismo que para las estimaciones realizadas en el periodo corriente, esto es, una y otra han de reflejar las circunstancias existentes cuando la transacción, suceso o condición haya ocurrido.

52 En consecuencia, la aplicación retroactiva de una nueva política contable o la corrección de un error de un periodo anterior exigen diferenciar la información que:

(a) suministra evidencia de las circunstancias existentes en la fecha o fechas en las que la transacción, otro suceso o condición hayan ocurrido, y

(b) hubiera estado disponible cuando los estados financieros de los periodos anteriores fueron formulados de otro tipo de información.

Para algunos tipos de estimaciones (por ejemplo, una medición del valor razonable que utiliza datos de entrada no observables significativos), es impracticable distinguir estos tipos de información. Cuando la aplicación retroactiva o la reexpresión retroactiva exijan efectuar estimaciones significativas, para las que sea imposible distinguir aquellos dos tipos de información, resultará impracticable aplicar la nueva política contable o corregir el error del periodo previo de forma retroactiva.

53 Cuando se esté aplicando una nueva política contable o se corrijan importes de un periodo anterior, no debe utilizarse el razonamiento en retrospectiva, ya consista en suposiciones acerca de las intenciones que hubiera tenido la gerencia en un periodo previo o en estimaciones de los importes que se hubieran reconocido, medido o revelado en tal periodo anterior. Por ejemplo, cuando una entidad corrija un error de un periodo anterior en el cálculo de sus pasivos a favor de los empleados por ausencias acumuladas en caso de enfermedad de acuerdo con la NIC 19 Beneficios a los Empleados, no considerará la información sobre una epidemia grave de gripe estacional que haya aparecido en el siguiente periodo, si este dato sólo pudo conocerse después de que los estados financieros para el periodo anterior fueran autorizados para su emisión. El hecho de que frecuentemente se exija efectuar estimaciones significativas cuando se modifica la información comparativa presentada para periodos anteriores no impide ajustar o corregir razonablemente dicha información comparativa.

(...)

## NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD 12-Impuesto a las ganancias

### Objetivo

(...)

Esta Norma exige que las entidades contabilicen las consecuencias fiscales de las transacciones y otros sucesos de la misma manera que contabilizan esas mismas transacciones o sucesos económicos. Así, los efectos fiscales de transacciones y otros sucesos que se reconocen en el resultado del periodo se registran también en los resultados. Para las transacciones y otros sucesos reconocidos fuera del resultado (ya sea en otro resultado integral o directamente en el patrimonio), cualquier efecto impositivo relacionado también se reconoce fuera del resultado (ya sea en otro resultado integral o directamente en el patrimonio). De forma similar, el reconocimiento de los activos por impuestos diferidos y pasivos en una combinación de negocios afectará al importe de la plusvalía que surge en esa combinación de negocios o al importe reconocido de una compra en condiciones muy ventajosas.

(...)

57A Una entidad reconocerá las consecuencias de los dividendos en el impuesto a las ganancias como se define en la NIIF 9 cuando reconozca un pasivo por dividendos a pagar. Las consecuencias de los dividendos en el impuesto a las ganancias están más directamente relacionadas con transacciones o sucesos pasados que generaron ganancias distribuibles, que con las distribuciones hechas a los propietarios. Por ello, una entidad reconocerá las consecuencias de los dividendos en el impuesto a las ganancias en el resultado del periodo, otro resultado integral o patrimonio según dónde la entidad reconoció originalmente esas transacciones o sucesos pasados.

(...)

58 El impuesto corriente y el diferido se reconocerá como ingreso o gasto e incluirá en el resultado del periodo (véase el párrafo 58), excepto en la medida en que el impuesto surja de: (a) una transacción o suceso que se reconoce en el mismo periodo o en otro diferente, fuera del resultado, ya sea en otro resultado integral o directamente en el patrimonio (véanse los párrafos 61A a 65); o (b) una combinación de negocios (distinta de la adquisición por una entidad de inversión, tal como se define en la NIIF 10 Estados Financieros Consolidados, de una subsidiaria que se requiere medir al valor razonable con cambios en resultados) (véanse los párrafos 66 a 68).

(...)

61A Los impuestos corrientes y los impuestos diferidos deberán reconocerse fuera del resultado si se relacionan con partidas que se reconocen, en el mismo periodo o en otro diferente, fuera del resultado. Por lo tanto, los impuestos corrientes y los impuestos diferidos que se relacionan con partidas que se reconocen, en el mismo periodo o en otro diferente: (a) en otro resultado integral, deberán reconocerse en otro resultado integral

(véase el párrafo 62). (b) directamente en patrimonio, deberán reconocerse directamente en el patrimonio (véase el párrafo 62A).

62 Las Normas Internacionales de Información Financiera requieren o permiten que determinadas partidas se reconozcan en otro resultado integral. Ejemplos de estas partidas son: (a) un cambio en el importe en libros procedente de la revaluación de las propiedades, planta y equipo (véase la NIC 16); y (b) [eliminado] (c) diferencias de cambio que surjan de la conversión de los estados financieros de un negocio extranjero (véase la NIC 21). (d) [eliminado]

(...)

65 Cuando un activo se revalúa a efectos fiscales, y esa revaluación está relacionada con una revaluación contable practicada en un periodo anterior, o con una que se espera realizar en algún periodo posterior, los efectos fiscales de la revaluación contable y del ajuste en la base fiscal se reconocerán en otro resultado integral en los periodos en que tienen lugar. Sin embargo, si las revaluaciones a efectos fiscales no se relacionan con revaluaciones contables de un periodo anterior, o con otras que se esperan realizar en un periodo futuro, los efectos fiscales del ajuste de la base fiscal se reconocerán en el resultado del periodo.

(...)

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD 16-Propiedades, planta y equipo

(...)

7 El coste de un elemento de propiedades, planta y equipo se reconocerá como activo si, y sólo si: (a) sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos futuros derivados del mismo; y (b) el costo del elemento puede medirse con fiabilidad.

8 Partidas tales como las piezas de repuesto, equipo de reserva y el equipo auxiliar se reconocerán de acuerdo con esta NIIF cuando cumplen con la definición de propiedades, planta y equipo. En otro caso, estos elementos se clasificarán como inventarios.

9 Esta Norma no establece la unidad de medición para propósitos de reconocimiento, por ejemplo, no dice en qué consiste una partida de propiedades, planta y equipo. Por ello, se requiere la realización de juicios para aplicar los criterios de reconocimiento a las circunstancias específicas de la entidad. Podría ser apropiado agregar partidas que individualmente son poco significativas, tales como moldes, herramientas y troqueles, y aplicar los criterios pertinentes a los valores totales de las mismas.

10 La entidad evaluará, de acuerdo con este principio de reconocimiento, todos los costos de propiedades, planta y equipo en el momento en que se incurre en ellos. Estos costos

comprenden tanto aquéllos en que se ha incurrido inicialmente para adquirir o construir una partida de propiedades, planta y equipo, como los costos incurridos posteriormente para añadir, sustituir parte de o mantener el elemento correspondiente. El costo de un elemento de propiedades, planta y equipo puede incluir los costos incurridos relacionados con arrendamientos de activos que se usen para construir, añadir, sustituir parte o mantener un elemento de propiedades, planta y equipo, tal como la depreciación de activos por derecho de uso.

(...)

15 Un elemento de propiedades, planta y equipo, que cumpla las condiciones para ser reconocido como un activo, se medirá por su costo.

16 El costo de los elementos de propiedades, planta y equipo comprende:

(a) Su precio de adquisición, incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, después de deducir cualquier descuento o rebaja del precio.

(b) 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 gerencia.

(c) La estimación inicial de los costos de desmantelamiento y retiro del elemento, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, la obligación en que incurre una entidad cuando adquiere el elemento o como consecuencia de haber utilizado dicho elemento durante un determinado periodo, con propósitos distintos al de producción de inventarios durante tal periodo.

17 Son ejemplos de costos atribuibles directamente:

(a) los costos de beneficios a los empleados (según se definen en la NIC 19 Beneficios a los Empleados) que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades, planta y equipo;

(b) los costos de preparación del emplazamiento físico;

(c) los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior;

(d) los costos de instalación y montaje;

(e) los costos de comprobación de que el activo funciona adecuadamente, después de deducir los importes netos de la venta de cualesquiera elementos producidos durante el proceso de instalación y puesta a punto del activo (tales como muestras producidas mientras se probaba el equipo); y

(f) los honorarios profesionales.

(...)

22 El costo de un activo construido por la propia entidad se determinará utilizando los mismos principios que si fuera un elemento de propiedades, planta y equipo adquirido. Si

la entidad fabrica activos similares para su venta, en el curso normal de su operación, el costo del activo será, normalmente, el mismo que tengan el resto de los producidos para la venta (véase NIC 2). Por tanto, se eliminará cualquier ganancia interna para obtener el costo de adquisición de dichos activos. De forma similar, no se incluirán, en el costo de producción del activo, las cantidades que excedan los rangos normales de consumo de materiales, mano de obra u otros factores empleados. En la NIC 23 Costos por Préstamos se establecen los criterios para el reconocimiento de los intereses como componentes del importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo construido por la propia entidad.  
(...)

39 Si se incrementa el importe en libros de un activo como consecuencia de una revaluación, este aumento se reconocerá directamente en otro resultado integral y se acumulará en el patrimonio, bajo el encabezamiento de superávit de revaluación. Sin embargo, el incremento se reconocerá en el resultado del periodo en la medida en que sea una reversión de un decremento por una revaluación del mismo activo reconocido anteriormente en el resultado del periodo.

40 Cuando se reduzca el importe en libros de un activo como consecuencia de una revaluación, tal disminución se reconocerá en el resultado del periodo. Sin embargo, la disminución se reconocerá en otro resultado integral en la medida en que existiera saldo acreedor en el superávit de revaluación en relación con ese activo. La disminución reconocida en otro resultado integral reduce el importe acumulado en el patrimonio contra la cuenta de superávit de revaluación.  
(...)

#### NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD 19-Beneficios a los empleados

(...)

57 La contabilización, por parte de la entidad, de los planes de beneficios definidos supone los siguientes pasos:

(...)

(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.

(...)



120 Una entidad reconocerá los componentes del costo de los beneficios definidos, excepto en la medida en que otra NIIF requiera o permita su inclusión en el costo de un activo de la forma siguiente: (a) costo del servicio presente (véanse los párrafos 66 a 112 y párrafo 122A) en el resultado del periodo; (b) el interés neto sobre el pasivo (activo) por beneficios definidos neto (véanse los párrafos 123 a 126) en el resultado del periodo; y (c) las nuevas mediciones del pasivo (activo) por beneficios definidos neto (véanse los párrafos 127 a 130) en otro resultado integral.

(...)

122 Las nuevas mediciones del pasivo (activo) por beneficios definidos neto reconocidas en otro resultado integral no se reclasificarán en el resultado del periodo en un periodo posterior. Sin embargo, la entidad puede transferir esos importes reconocidos en otro resultado integral dentro del patrimonio.

(...)

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD 21-Efectos de las variaciones en las tasas de cambio en moneda extranjera

(...)

8 Los siguientes términos se usan en esta Norma con los significados que a continuación se especifican:

Diferencia en cambio es la que surge al convertir un determinado número de unidades de una moneda a otra moneda, utilizando tasas de cambio diferentes.

(...)

Moneda de presentación es la moneda en que se presentan los estados financieros.

Moneda extranjera (o divisa) es cualquier otra distinta de la moneda funcional de la entidad.

Moneda funcional es la moneda del entorno económico principal en el que opera la entidad.

(...)

Partidas monetarias son unidades monetarias mantenidas en efectivo, así como activos y pasivos que se van a recibir o pagar, mediante una cantidad fija o determinable de unidades monetarias.

(...)

27 Como se ha señalado en los párrafos 3(a) y 5, la NIIF 9 es aplicable a la contabilización de coberturas para partidas en moneda extranjera. La aplicación de la contabilidad de coberturas requiere que la entidad contabilice algunas diferencias de cambio de una manera diferente al tratamiento para diferencias de cambio establecido en esta Norma. Por ejemplo, la NIIF 9 requiere que las diferencias de cambio de partidas monetarias que cumplan los requisitos para ser instrumentos de cobertura en una cobertura de flujos de

efectivo, se reconozcan inicialmente en otro resultado integral, en la medida en que esta cobertura sea efectiva.

28 Las diferencias de cambio que surjan al liquidar las partidas monetarias, o al convertir las partidas monetarias a tipos diferentes de los que se utilizaron para su reconocimiento inicial, ya se hayan producido durante el periodo o en estados financieros previos, se reconocerán en los resultados del periodo en el que aparezcan, con las excepciones descritas en el párrafo 32.

(...)

30 Cuando se reconozca en otro resultado integral una pérdida o ganancia derivada de una partida no monetaria, cualquier diferencia de cambio, incluida en esa pérdida o ganancia, también se reconocerá en otro resultado integral. Por el contrario, cuando la pérdida o ganancia, derivada de una partida no monetaria, sea reconocida en los resultados del periodo, cualquier diferencia de cambio, incluida en esta pérdida o ganancia, también se reconocerá en los resultados del periodo.

31 Otras NIIF requieren el reconocimiento de algunas pérdidas o ganancias en otro resultado integral. Por ejemplo, la NIC 16 requiere el reconocimiento en otro resultado integral de algunas pérdidas o ganancias surgidas por la revaluación de las propiedades, planta y equipo. Cuando estos activos se midan en moneda extranjera, el apartado (c) del párrafo 23 de esta Norma requiere que el importe revaluado sea convertido utilizando la tasa a la fecha en que se determine el nuevo valor, lo que producirá una diferencia de cambio a reconocer también en otro resultado integral.

32 Las diferencias de cambio surgidas en una partida monetaria que forme parte de la inversión neta en un negocio extranjero de la entidad que informa (véase el párrafo 15), se reconocerán en los resultados de los estados financieros separados de la entidad que informa, o bien en los estados financieros individuales del negocio en el extranjero, según resulte apropiado. En los estados financieros que contengan al negocio en el extranjero y a la entidad que informa (por ejemplo, los estados financieros consolidados si el negocio en el extranjero es una subsidiaria), estas diferencias de cambio se reconocerán inicialmente en otro resultado integral, y reclasificadas de patrimonio a resultados cuando se realice la disposición del negocio en el extranjero, de acuerdo con el párrafo 48.

33 Cuando una partida monetaria forme parte de la inversión neta realizada por la entidad que informa en un negocio en el extranjero, y esté denominada en la moneda funcional de la entidad que informa, puede aparecer una diferencia de cambio en los estados financieros individuales del negocio en el extranjero, en función de la situación descrita en el párrafo 28. Si esta partida estuviese denominada en la moneda funcional del negocio en el

extranjero, la diferencia de cambio, por la situación descrita en el citado párrafo 28, aparecería en los estados financieros separados de la entidad que informa. Si tal partida está denominada en una moneda diferente a la moneda funcional de la entidad que informa o del negocio en el extranjero, de acuerdo con el párrafo 28 surge una diferencia de cambio en los estados financieros separados de la entidad que informa y en los estados financieros individuales del negocio en el extranjero. Estas diferencias de cambio serán reconocidas en otro resultado integral, en los estados financieros que contienen al negocio en el extranjero y a la entidad que informa (es decir, en los estados financieros donde el negocio en el extranjero se encuentre consolidado o contabilizado según el método de la participación).  
(...)

39 Los resultados y la situación financiera de una entidad, cuya moneda funcional no es la correspondiente a una economía hiperinflacionaria, serán convertidos a la moneda de presentación, en caso de que ésta fuese diferente, utilizando los siguientes procedimientos: (a) los activos y pasivos de cada uno de los estados de situación financiera presentados (es decir, incluyendo las cifras comparativas), se convertirán a la tasa de cambio de cierre en la fecha del correspondiente estado de situación financiera; (b) los ingresos y gastos para cada estado que presente el resultado del periodo y otro resultado integral (es decir, incluyendo las cifras comparativas), se convertirán a las tasas de cambio de la fecha de las transacciones; y (c) todas las diferencias de cambio resultantes se reconocerán en otro resultado integral.  
(...)

45 La incorporación de los resultados y la situación financiera de un negocio en el extranjero a los de la entidad que informa, seguirá los procedimientos normales de consolidación, como por ejemplo, la eliminación de los saldos y transacciones intragrupo de una subsidiaria (véase la NIIF 10 Consolidación de Estados Financieros). No obstante, un activo (o pasivo) monetario intragrupo, ya sea a corto o a largo plazo, no puede ser eliminado contra el correspondiente pasivo (o activo) intragrupo, sin mostrar los resultados de las variaciones en las tasas de cambio dentro de los estados financieros consolidados. Esto es así porque la partida monetaria representa un compromiso de convertir una moneda en otra, lo que expone a la entidad que informa a una pérdida o ganancia por las fluctuaciones del cambio entre las monedas. Por consiguiente, en los estados financieros consolidados de la entidad que informa, esta diferencia de cambio se reconocerá en el resultado, o si se deriva de las circunstancias descritas en el párrafo 32, se reconocerá en otro resultado integral y se acumulará en un componente separado del patrimonio hasta la disposición del negocio en el extranjero.  
(...)

48 En la disposición de un negocio en el extranjero, el importe acumulado de las diferencias de cambio relacionadas con el negocio en el extranjero, reconocidas en otro resultado integral y acumuladas en un componente separado del patrimonio, deberá reclasificarse del patrimonio al resultado (como un ajuste por reclasificación) cuando se reconozca la ganancia o pérdida de la disposición [véase la NIC 1 Presentación de Estados Financieros (revisada en 2007)].

(...)

48C En la disposición parcial de una subsidiaria que incluye un negocio en el extranjero, la entidad volverá a atribuir la parte proporcional del importe acumulado de las diferencias de cambio reconocidas en otro resultado integral a las participaciones no controladoras en ese negocio en el extranjero. En cualquier otra disposición parcial de un negocio en el extranjero la entidad reclasificará a resultados solamente la parte proporcional del importe acumulado de las diferencias de cambio reconocidas en otro resultado integral.

(...)

#### NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD 23-Costos por Préstamos

(...)

5 Esta Norma utiliza los siguientes términos con un significado que a continuación se especifica:

(...)

Un activo apto es aquel que requiere necesariamente, de un periodo sustancial antes de estar listo para el uso al que está destinado o para la venta.

(...)

8 Una entidad capitalizará los costos por préstamos que sean directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de activos aptos, como parte del costo de dichos activos. Una entidad deberá reconocer otros costos por préstamos como un gasto en el periodo en que se haya incurrido en ellos.

(...)

#### NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD 27-Estados financieros separados

(...)

11B Cuando una controladora cese de ser una entidad de inversión, o pase a serlo, contabilizará el cambio desde la fecha en que tenga lugar el cambio de estatus, de la forma siguiente:

(...)

(b) Cuando una entidad pase a ser una entidad de inversión, contabilizará una inversión en una subsidiaria al valor razonable con cambios en resultados de acuerdo con la NIIF 9. La diferencia entre el valor en libros anterior de la subsidiaria y su valor razonable en la fecha del cambio de estatus del inversor se reconocerá como una ganancia o pérdida en el resultado del periodo. El importe acumulado de cualquier ganancia o pérdida anteriormente reconocido en otro resultado integral con respecto a esas subsidiarias se tratará como si la entidad de inversión hubiera dispuesto de esas subsidiarias en la fecha de cambio de estatus.

(...)

18D En la fecha de aplicación inicial, una entidad de inversión que medía anteriormente su inversión en una subsidiaria al valor razonable con cambios en otro resultado integral continuará midiendo esa inversión al valor razonable. El importe acumulado de cualquier ajuste del valor razonable anteriormente reconocido en otro resultado integral se transferirá a ganancias acumuladas al comienzo del periodo anual que precede de forma inmediata a la fecha de aplicación inicial.

(...)

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD 28-Inversiones en asociadas y negocios conjuntos

(...)

10 Según el método de la participación, en el reconocimiento inicial la inversión en una asociada o negocio conjunto se registrará al costo, y el importe en libros se incrementará o disminuirá para reconocer la parte del inversor en el resultado del periodo de la participada, después de la fecha de adquisición. La parte del inversor en el resultado del periodo de la participada se reconocerá en el resultado del periodo del inversor. Las distribuciones recibidas de la participada reducirán el importe en libros de la inversión. Podría ser necesaria la realización de ajustes al importe por cambios en la participación proporcional del inversor en la participada que surjan por cambios en el otro resultado integral de la participada. Estos cambios incluyen los que surjan de la revaluación de las propiedades, planta y equipo y de las diferencias de conversión de la moneda extranjera. La parte que corresponda al inversor en esos cambios se reconocerá en el otro resultado integral de éste (véase la NIC 1 Presentación de Estados Financieros).

(...)

22 Una entidad interrumpirá el uso del método de la participación a partir de la fecha en que su inversión deje de ser una asociada o negocio conjunto de la forma siguiente:

(a) Si la inversión pasa a ser una subsidiaria, la entidad contabilizará su inversión de acuerdo con la NIIF 3 Combinaciones de Negocios y la NIIF 10.

(b) Si la participación retenida en la anterior asociada o negocio conjunto es un activo financiero, la entidad medirá la participación retenida al valor razonable. El valor razonable de la participación retenida se considerará como su valor razonable en el momento del reconocimiento inicial como un activo financiero de acuerdo con la NIIF 9. La entidad reconocerá en el resultado del periodo las diferencias entre: (i) el valor razonable de cualquier inversión retenida y el producto de la disposición de parte de la participación en la asociada o negocio conjunto; y (ii) el importe en libros de la inversión en la fecha en que se interrumpió el método de la participación.

(c) Cuando una entidad interrumpe el uso del método de la participación ésta contabilizará todos los importes reconocidos anteriormente en otro resultado integral en relación a esa inversión sobre la misma base que se habría requerido si la participada hubiera dispuesto directamente de los activos o pasivos relacionados.

23 Por ello, cuando se interrumpa el método de la participación, si una ganancia o pérdida anteriormente reconocida en otro resultado integral por una participada se hubiera reclasificado al resultado del periodo en el momento de la disposición de los activos o pasivos relacionados, la entidad reclasificará la ganancia o pérdida del patrimonio al resultado del periodo (como un ajuste por reclasificación). Por ejemplo, si una asociada o negocio conjunto tiene diferencias de cambio acumuladas relativas a negocios en el extranjero y la entidad interrumpe el uso del método de la participación, la entidad reclasificará como resultado del periodo la ganancia o pérdida anteriormente reconocida en otro resultado integral en relación con el negocio en el extranjero.

(...)

25 Si una participación en la propiedad de una asociada o un negocio conjunto se reduce, pero la inversión continúa clasificándose como una asociada o un negocio conjunto respectivamente, la entidad reclasificará al resultado del periodo la parte de la ganancia o pérdida que había anteriormente sido reconocida en otro resultado integral relativa a esa reducción en la participación en la propiedad, si esa ganancia o pérdida requiriera reclasificarse al resultado del periodo en el momento de la disposición de los activos o pasivos relacionados.

(...)

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD 36-Deterioro de valor de los activos

(...)

61 Una pérdida por deterioro del valor asociada a un activo no revaluado se reconocerá en el resultado del periodo. Sin embargo, una pérdida por deterioro del valor de un activo revaluado se reconocerá en otro resultado integral, en la medida en que el deterioro de valor no exceda el importe del superávit de revaluación para ese activo. Esta pérdida por

deterioro del valor correspondiente a un activo revaluado reduce el superávit de revaluación de ese activo.

(...)

120 Una reversión de una pérdida por deterioro del valor correspondiente a un activo revaluado se reconoce en otro resultado integral e incrementa el superávit de revaluación de ese activo. No obstante, y en la medida en que la pérdida por deterioro del valor del mismo activo revaluado haya sido reconocida previamente en el resultado del periodo, la reversión también se reconocerá en el resultado del periodo.

(...)

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD 38-Activos intangibles

(...)

85 Si se incrementa el importe en libros de un activo intangible como consecuencia de una revaluación, dicho aumento se reconocerá en otro resultado integral y acumulado en el patrimonio en una cuenta de superávit de revaluación. Sin embargo, el incremento se reconocerá en el resultado del periodo en la medida en que sea una reversión de un decremento por una revaluación del mismo activo reconocido anteriormente en el resultado del periodo.

86 Cuando se reduzca el importe en libros de un activo intangible como consecuencia de una revaluación, dicha disminución se reconocerá en el resultado del periodo. Sin embargo, la disminución se reconocerá en otro resultado integral en la medida en que existiera saldo acreedor en el superávit de revaluación en relación con ese activo. La disminución reconocida en otro resultado integral reduce el importe acumulado en el patrimonio contra la cuenta de superávit de revaluación.

(...)

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD 39-Instrumentos financieros: Reconocimiento y medición

(...)

95 Cuando una cobertura del flujo de efectivo cumpla, durante el periodo, las condiciones establecidas en el párrafo 88, se la contabilizará de la manera siguiente:

(a) la parte de la ganancia o pérdida del instrumento de cobertura que se determina que es una cobertura eficaz (véase el párrafo 88) se reconocerá en otro resultado integral; y

(b) la parte ineficaz de la ganancia o pérdida del instrumento de cobertura se reconocerá en el resultado del periodo.

(...)

97 Si la cobertura de una transacción prevista diese lugar posteriormente al reconocimiento de un activo financiero o un pasivo financiero, las pérdidas o ganancias asociadas que hubieran sido reconocidas en otro resultado integral de acuerdo con lo establecido en el párrafo 95, se reclasificarán del patrimonio al resultado del periodo como un ajuste de reclasificación [véase la NIC 1 (revisada en 2007)] en el mismo periodo o periodos durante los cuales los flujos de efectivo previstos cubiertos afecten al resultado del periodo (tales como los periodos en los que se reconoce el ingreso o el gasto por intereses). Sin embargo, si una entidad espera que la totalidad o una parte de una pérdida reconocida en otro resultado integral no vaya a ser recuperada en uno o más periodos futuros, el importe que no se espere recuperar se reclasificará en el resultado del periodo como un ajuste de reclasificación.

98 Si la cobertura de una transacción prevista diese lugar posteriormente al reconocimiento de un activo o un pasivo no financiero, o bien si una transacción prevista para un activo o un pasivo no financiero se convirtiese en un compromiso en firme al que le sea aplicable la contabilidad de la cobertura del valor razonable, la entidad adoptará alguna de las siguientes alternativas:

(a) Reclasificará las ganancias o pérdidas asociadas que se hubieran reconocido en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 95, llevándolas al resultado como un ajuste de reclasificación [véase la NIC 1 (revisada en 2007)] del mismo periodo o periodos durante los cuales el activo adquirido o el pasivo asumido afecte al resultado (tal como en los periodos en los que se reconozca el gasto por depreciación o el costo de las ventas). Sin embargo, si una entidad espera que la totalidad o una parte de una pérdida reconocida en otro resultado integral no vaya a ser recuperada en uno o más periodos futuros, el importe que no se espere recuperar se reclasificará del patrimonio al resultado.

(b) Dará de baja las pérdidas o ganancias relacionadas que se hubieran reconocido en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 95 y las incluirá en el costo inicial o en el importe en libros del activo o pasivo.

(...)

100 Para las coberturas de flujos de efectivo distintas de las cubiertas por los párrafos 97 y 98, los importes que habían sido reconocidos en otro resultado integral, se reclasificarán del patrimonio al resultado del periodo como un ajuste por reclasificación [véase la NIC 1 (revisada en 2007)] en el mismo periodo o periodos durante los cuales los flujos de efectivo previstos cubiertos afecten al resultado del periodo (por ejemplo, cuando tenga lugar una venta prevista).

101 En cualquiera de las siguientes circunstancias una entidad interrumpirá la contabilidad de coberturas de forma prospectiva, según lo especificado en los párrafos 95 a 100:



(a) El instrumento de cobertura expirase, fuese vendido, resuelto o ejercido. En este caso, la ganancia o pérdida acumulada del instrumento de cobertura que haya sido reconocida en otro resultado integral desde el periodo en que la cobertura fue eficaz [véase el párrafo 95(a)] continuará de manera separada en el patrimonio hasta que la transacción prevista tenga lugar. Cuando tenga lugar la transacción, se aplicarán los párrafos 97, 98 o 100. A efectos de este subpárrafo, la sustitución o la renovación sucesiva de un instrumento de cobertura por otro no es una expiración o resolución si dicha sustitución o renovación es parte de la estrategia de cobertura documentada de la entidad. Además, a efectos de este subpárrafo no existirá expiración o terminación del instrumento de cobertura si:

(i) como consecuencia de leyes o regulaciones existentes, o por la introducción de leyes o regulaciones, las partes del instrumento de cobertura acuerdan que una o más partes compensadoras sustituyan a su contraparte original, de forma que pasen a ser la nueva contraparte de cada una de las partes; A estos efectos, una parte compensadora es una contraparte central (en algunas ocasiones denominada “organización de compensación” o “agencia de compensación”) o una entidad o entidades, por ejemplo, un miembro compensador de una organización de compensación, o un cliente de un miembro compensador de una organización de compensación que están actuando como contraparte para llevar a cabo la compensación por medio de una contraparte central. Sin embargo, cuando las partes del instrumento de cobertura sustituyen sus contrapartes originales por contrapartes diferentes, este párrafo se aplicará solo si cada una de las partes efectúa compensaciones con la misma contraparte central.

(ii) Otros cambios, si los hubiera, en el instrumento de cobertura se limitan a los que sean necesarios para efectuar esta sustitución de la contraparte. Estos cambios se limitan a los que sean congruentes con los términos que se esperarían si el instrumento de cobertura fuera compensado originalmente con la contraparte compensadora. Estos cambios incluyen modificaciones en los requerimientos de garantías colaterales, derechos de compensación de saldos de cuentas a cobrar y pagar, y cargos impuestos.

(b) La cobertura dejase de cumplir los criterios del párrafo 88 para la contabilidad de coberturas; En este caso, la ganancia o pérdida acumulada del instrumento de cobertura que haya sido reconocida en otro resultado integral desde el periodo en que la cobertura fue eficaz [véase el párrafo 95(a)] continuará de manera separada en el patrimonio hasta que la transacción prevista tenga lugar. Cuando tenga lugar la transacción, se aplicarán los párrafos 97, 98 o 100.

(c) Ya no se espera que la transacción prevista ocurra, en cuyo caso cualquier ganancia o pérdida acumulada relacionada del instrumento de cobertura que haya sido reconocida en otro resultado integral desde el periodo en que la cobertura fue eficaz [véase el párrafo 95(a)] se reclasificarán del patrimonio al resultado como un ajuste por reclasificación. Una

transacción prevista que deja de ser altamente probable [véase el apartado (c) del párrafo 88] puede esperarse todavía que ocurra.

(d) La entidad revoca la designación. En el caso de coberturas de una transacción prevista, la ganancia o pérdida acumulada del instrumento de cobertura que haya sido reconocida en otro resultado integral desde el periodo en que la cobertura fue eficaz [véase el párrafo 95(a)] continuará de manera separada en el patrimonio hasta que la transacción ocurra o deje de esperarse que ocurra. Cuando tenga lugar la transacción, se aplicarán los párrafos 97, 98 o 100. Si deja de esperarse que ocurra la transacción, la ganancia o pérdida acumulada que haya sido reconocida en otro resultado integral se reclasificará del patrimonio al resultado como un ajuste por reclasificación.

102 Las coberturas de una inversión neta en un negocio en el extranjero, incluyendo la cobertura de una partida monetaria que se contabilice como parte de una inversión neta (véase la NIC 21), se contabilizarán de manera similar a las coberturas de flujo de efectivo:

- (a) la parte de la ganancia o pérdida del instrumento de cobertura que se determina que es una cobertura eficaz (véase párrafo 88) se reconocerá en otro resultado integral; y
- (b) la parte ineficaz se reconocerá en el resultado del periodo.

Al disponerse parcial o totalmente de un negocio en el extranjero, la ganancia o pérdida del instrumento de cobertura relacionado con la parte eficaz de la cobertura que ha sido reconocida en otro resultado integral, deberá reclasificarse del patrimonio a resultados como un ajuste por reclasificación [véase NIC 1 (revisada en 2007)] de acuerdo con los párrafos 48 y 49 de la NIC 21.

(...)

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD 40-Propiedades de inversión

(...)

62 Hasta la fecha en la que las propiedades ocupadas por el dueño se conviertan en propiedades de inversión, contabilizadas por su valor razonable, la entidad continuará depreciando la propiedad (o el activo por derecho de uso) y reconocerá cualquier pérdida por deterioro de valor que haya ocurrido. La entidad tratará cualquier diferencia, a esa fecha, entre el importe en libros de la propiedad de acuerdo con la NIC 16 o la NIIF 16 y el valor razonable, de la misma forma que una revaluación de acuerdo con la NIC 16. En otras palabras:

- (a) Cualquier disminución que tenga lugar en el importe en libros de la propiedad, se reconocerá en el resultado. Sin embargo, en la medida en que el importe esté incluido en el superávit de revaluación de esa propiedad, la disminución se reconocerá en otro resultado integral y se reducirá el superávit de revaluación en el patrimonio.
- (b) Cualquier aumento que tenga lugar en el importe en libros será tratado como sigue:

(i) En la medida en que tal aumento sea la reversión de una pérdida por deterioro del valor, previamente reconocida para esa propiedad, el aumento se reconocerá en el resultado del periodo. El importe reconocido en el resultado del periodo no excederá al importe necesario para restaurar el importe en libros que se hubiera determinado (neto de depreciación) si no se hubiera reconocido la pérdida por deterioro del valor de los activos.

(ii) Cualquier remanente del aumento se reconocerá en otro resultado integral e incrementa el superávit de revaluación dentro del patrimonio. En el caso de disposiciones posteriores de las propiedades de inversión, los superávit de revaluación incluidos en el patrimonio pueden ser transferidos a las ganancias acumuladas. Esta transferencia del superávit de revaluación a las ganancias acumuladas no se hará a través de los resultados.

(...)

NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA 1-Adopción por primera vez de las normas internacionales de información financiera

(...)

7 Una entidad usará las mismas políticas contables en su estado de situación financiera de apertura conforme a las NIIF y a lo largo de todos los periodos que se presenten en sus primeros estados financieros conforme a las NIIF. Estas políticas contables cumplirán con cada NIIF vigente al final del primer periodo sobre el que informe según las NIIF, excepto por lo especificado en los párrafos 13 a 19 y en los Apéndices B a E.

(...)

13 Esta NIIF prohíbe la aplicación retroactiva de algunos aspectos de otras NIIF. Estas excepciones están contenidas en los párrafos 14 a 17 y en el Apéndice B.

14 Las estimaciones de una entidad realizadas según las NIIF, en la fecha de transición, serán coherentes con las estimaciones hechas para la misma fecha según los PCGA anteriores (después de realizar los ajustes necesarios para reflejar cualquier diferencia en las políticas contables), a menos que exista evidencia objetiva de que estas estimaciones fueron erróneas.

(...)

Apéndice A-Definiciones de términos

Costo atribuido: Un importe usado como sustituto del costo o del costo depreciado en una fecha determinada. En la depreciación o amortización posterior se supone que la entidad había reconocido inicialmente el activo o pasivo en la fecha determinada, y que este costo era equivalente al costo atribuido.

(...)

## Apéndice D-Exenciones en la aplicación retroactiva de otras NIIF

D1 Una entidad puede optar por utilizar una o más de las exenciones siguientes:

(...)

c) costo atribuido (párrafos D5 a D8B):

(...)

D5 La entidad podrá optar, en la fecha de transición a las NIIF, por la medición de una partida de propiedades, planta y equipo por su valor razonable, y utilizar este valor razonable como costo atribuido en esa fecha.

D6 La entidad que adopta por primera vez las NIIF podrá elegir utilizar una revaluación según PCGA anteriores de una partida de propiedades, planta y equipo, ya sea a la fecha de transición o anterior, como costo atribuido en la fecha de revaluación, si esta fue a esa fecha sustancialmente comparable:

(a) valor razonable; o

(b) al costo, o al costo depreciado según las NIIF, ajustado para reflejar, por ejemplo, cambios en un índice de precios general o específico.

(...)

D8 Una entidad que adopta por primera vez las NIIF puede haber establecido un costo atribuido, según PCGA anteriores, para algunos o para todos sus activos y pasivos, midiéndolos a su valor razonable a una fecha particular, por causa de algún suceso, tal como una privatización o una oferta pública inicial.” (Subrayado fuera de texto)

(...)

NORMAR INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA 3-Combinaciones de negocios

(...)

42 En una combinación de negocios realizada por etapas, la adquirente medirá nuevamente su participación previamente tenida en el patrimonio de la adquirida por su valor razonable en la fecha de adquisición y reconocerá la ganancia o pérdida resultante, si la hubiera, en el resultado del periodo o en otro resultado integral, según proceda. En periodos anteriores sobre los que se informa, la adquirente pudo haber reconocido en otro resultado integral los cambios en el valor de su participación en el patrimonio de la adquirida. Si así fuera, el importe que fue reconocido en otro resultado integral deberá reconocerse sobre la misma base que se requeriría si la adquirente hubiera dispuesto directamente de la anterior participación mantenida en el patrimonio.

(...)

#### NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA 4-Contratos de seguro

(...)

30 En algunos modelos contables, las pérdidas o ganancias realizadas de los activos de la aseguradora tienen un efecto directo en la medición de todas o algunas de las siguientes partidas: (a) sus pasivos por contratos de seguro, (b) los costos de adquisición diferidos conexos y (c) los activos intangibles también conexos, según se describen estas partidas en los párrafos 31 y 32. Se permite, pero no se requiere, a la aseguradora, cambiar sus políticas contables de forma que la pérdida o ganancia reconocida pero no realizada, en los activos, afecte a dichas mediciones de la misma forma que la pérdida o ganancia realizada. El ajuste correspondiente en el pasivo por contratos de seguro (o en los costos de adquisición diferidos o en los activos intangibles) se reconocerá en otro resultado integral si, y sólo si, las ganancias o pérdidas no realizadas se reconocen en otro resultado integral. Esta práctica se denomina en ocasiones “contabilización tácita”.

(...)

35B Se permite, pero no se requiere, que una aseguradora aplique el enfoque de la superposición a activos financieros designados. Una aseguradora que aplique el enfoque de la superposición:

(a) reclasificará entre el resultado del periodo y otro resultado integral un importe que haga que el resultado del periodo al final del periodo sobre el que se informa para los activos financieros designados sea el mismo que si la aseguradora hubiera aplicado la NIC 39 a los activos financieros designados. Por consiguiente, el importe reclasificado es igual a la diferencia entre:

(i) el importe presentado en el resultado del periodo para los activos financieros designados aplicando la NIIF 9; y

(ii) el importe que se habría presentado en el resultado del periodo para los activos financieros designados si la aseguradora hubiera aplicado la NIC 39.

(b) utilizará todas las demás NIIF aplicables a sus instrumentos financieros, excepto por lo descrito en los párrafos 35B a 35N, 39K a 39M, 48 y 49 de esta NIIF.

(...)

35J Cuando una entidad revoque la designación de un activo financiero aplicando el párrafo 35I(a), reclasificará desde otro resultado integral acumulado al resultado del periodo como un ajuste por reclasificación (véase la NIC 1) cualquier saldo relacionado con ese activo financiero.

(...)

NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA 9-Instrumentos financieros  
(...)

4.1.2A Un activo financiero deberá medirse a valor razonable con cambios en otro resultado integral si se cumplen las dos condiciones siguientes:

- (a) el activo financiero se mantiene dentro de un modelo de negocio cuyo objetivo se logra obteniendo flujos de efectivo contractuales y vendiendo activos financieros y
- (b) las condiciones contractuales del activo financiero dan lugar, en fechas especificadas, a flujos de efectivo que son únicamente pagos del principal e intereses sobre el importe del principal pendiente.

Los párrafos B4.1.1 a B4.1.26 proporcionan guías sobre cómo aplicar estas condiciones.  
(...)

5.2.1 Después del reconocimiento inicial, una entidad medirá un activo financiero de acuerdo con los párrafos 4.1.1 a 4.1.5 a:

- (a) costo amortizado;
  - (b) valor razonable con cambios en otro resultado integral; o
  - (c) valor razonable con cambios en resultados.
- (...)

5.5.2 Una entidad aplicará los requerimientos de deterioro de valor para el reconocimiento y medición de una corrección de valor por pérdidas a activos financieros que se midan a valor razonable con cambios en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 4.1.2A. Sin embargo, la corrección de valor por pérdidas deberá reconocerse en otro resultado integral y no reducirá el importe en libros del activo financiero en el estado de situación financiera.  
(...)

5.6.4 Si una entidad reclasifica un activo financiero desde la categoría de medición del costo amortizado a la del valor razonable con cambios en otro resultado integral, su valor razonable se medirá en la fecha de reclasificación. Cualquier ganancia o pérdida que surja, por diferencias entre el costo amortizado previo del activo financiero y el valor razonable, se reconocerá en otro resultado integral. La tasa de interés efectiva y la medición de las pérdidas crediticias esperadas no se ajustarán como resultado de la reclasificación. (Véase el párrafo B5.6.1.)

5.6.5 Si una entidad reclasifica un activo financiero desde la categoría de medición del valor razonable con cambios en otro resultado integral a la de costo amortizado, el activo financiero se reclasificará a su valor razonable en la fecha de reclasificación. Sin embargo, las ganancias o pérdidas acumuladas anteriormente reconocidas en otro resultado integral

se eliminarán del patrimonio y ajustarán contra el valor razonable del activo financiero en la fecha de reclasificación. Como resultado, el activo financiero se medirá en la fecha de reclasificación como si siempre se hubiera medido al costo amortizado. Este ajuste afecta al otro resultado integral pero no al resultado del periodo y, por ello, no es un ajuste por reclasificación (véase la NIC 1 Presentación de Estados Financieros). La tasa de interés efectiva y la medición de las pérdidas crediticias esperadas no se ajustarán como resultado de la reclasificación. (Véase el párrafo B5.6.1.)

(...)

5.6.7 Si una entidad reclasifica un activo financiero desde la categoría de medición de valor razonable con cambios en otro resultado integral a la de valor razonable con cambios en resultados, el activo financiero se continúa midiendo a valor razonable. La ganancia o pérdida acumulada anteriormente reconocida en otro resultado integral se reclasificará desde patrimonio al resultado del periodo como un ajuste de reclasificación (véase la NIC 1) en la fecha de reclasificación.

5.7.1 Una ganancia o pérdida en un activo financiero o en un pasivo financiero que se mida al valor razonable se reconocerá en el resultado del periodo a menos que:

(a) sea parte de una relación de cobertura (véanse los párrafos 6.5.8 a 6.5.14 y, si son aplicables, los párrafos 89 a 94 de la NIC 39 para la contabilidad de coberturas del valor razonable para una cobertura de cartera del riesgo de tasa de interés);

(b) sea una inversión en un instrumento de patrimonio y la entidad haya elegido presentar las ganancias y pérdidas de esa inversión en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 5.7.5;

(c) sea un pasivo financiero designado como a valor razonable con cambios en resultados y se requiera que la entidad presente los efectos de los cambios en el riesgo crediticio del pasivo en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 5.7.7; o

(d) sea un activo financiero medido a valor razonable con cambios en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 4.1.2A y se requiere que la entidad reconozca algunos cambios en el valor razonable en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 5.7.10.

(...)

5.7.5 En su reconocimiento inicial, una entidad puede realizar una elección irrevocable para presentar en otro resultado integral los cambios posteriores en el valor razonable de una inversión en un instrumento de patrimonio que, estando dentro del alcance de esta Norma, no sea mantenida para negociar y tampoco sea una contraprestación contingente reconocida por una adquirente en una combinación de negocios a la que se aplica la NIIF 3. (Véase el párrafo B5.7.3 sobre guías sobre ganancias o pérdidas por diferencias de cambio.)

(...)

5.7.7 Una entidad presentará una ganancia o pérdida sobre un pasivo financiero designado como a valor razonable con cambios en resultados de acuerdo con el párrafo 4.2.2 o el párrafo 4.3.5, de la forma siguiente:

- (a) El importe del cambio en el valor razonable del pasivo financiero que sea atribuible a cambios en el riesgo crediticio de ese pasivo deberá presentarse en otro resultado integral (véanse los párrafos B5.7.13 a B5.7.20), y
- (b) el importe restante del cambio en el valor razonable del pasivo se presentará en el resultado del periodo
- (...)

5.7.10 Una ganancia o pérdida en un activo financiero medido a valor razonable con cambios en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 4.1.2A deberá reconocerse en otro resultado integral, excepto las ganancias o pérdidas por deterioro de valor (véase la Sección 5.5) y las ganancias y pérdidas por diferencias de cambio (véanse los párrafos B5.7.2 y B5.7.2A), hasta que el activo financiero se dé de baja en cuentas o se reclasifique. Cuando un activo financiero se dé de baja en cuentas, la ganancia o pérdida acumulada anteriormente reconocida en otro resultado integral se reclasificará desde patrimonio al resultado del periodo como un ajuste de reclasificación (véase la NIC 1). Si el activo financiero se reclasifica desde la categoría de medición de valor razonable con cambios en otro resultado integral, la entidad contabilizará la ganancia o pérdida acumulada que estaba previamente reconocida en otro resultado integral de acuerdo con los párrafos 5.6.5 y 5.6.7. El interés calculado utilizando el método del interés efectivo se reconocerá en el resultado del periodo.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con 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, contenidas en el Anexo Técnico 1 del Decreto N° 2420 de 2015, actualizado por el Decreto N° 2270 de 2019, e incorporadas en el Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución N° 37 de 2017, actualizada por la Resolución N° 056 de 2020, se concluye lo siguiente:

1. ¿La diferencia en cambio originada en los costos capitalizables por servicios de deuda bajo los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, son considerados como parte del costo atribuido para PPE en el ejercicio de adopción por primera vez de las NIIF a partir del año 2014?

La NIIF 1 establece como regla general que, en la elaboración del estado de situación financiera de apertura, la empresa debe aplicar las políticas contables definidas en las NIIF



y se presume que las estimaciones realizadas con base en las NIIF corresponden a las estimaciones realizadas con base en los PCGA locales, ajustadas por las diferencias en políticas contables entre ambos marcos normativos, en la fecha de transición.

Asimismo, el Apéndice A de la NIIF 1 establece que el costo atribuido es un importe que reemplaza al costo o al costo depreciado de un activo, en el marco de la adopción de las NIIF por primera vez. En este sentido, dentro de las exenciones a la regla general mencionada, señaladas en el Apéndice D de la NIIF 1, el costo atribuido pudo haber sido aplicado por la empresa en la fecha de transición a las NIIF, si hubiera decidido utilizar alguna de las siguientes tres alternativas para la medición de la propiedad, planta y equipo objeto de su consulta:

- a. Revaluación realizada con base en los PCGA previos en la fecha de transición o anterior.
- b. Valor razonable en la fecha de transición.
- c. Valor razonable en una fecha particular, según los PCGA previos.

Por tanto, como la empresa no eligió ninguna de las opciones contempladas en las exenciones a la regla general de la NIIF 1, se entiende que la empresa no aplicó el costo atribuido definido en dicha norma y sus apéndices y, por tanto, debió aplicar la regla general de la NIIF 1 para la elaboración del estado de situación financiera de apertura.

Ahora bien, dentro de las principales diferencias en las políticas contables establecidas por las NIIF y los PCGA previos se encuentra el reconocimiento de las diferencias surgidas por las variaciones en las tasas de cambio, como se señala a continuación:

- a. La NIC 21 establece que las diferencias en cambio se reconocen en el resultado o el otro resultado integral, según correspondan a partidas monetarias o a partidas no monetarias revaluadas.
- b. La regulación anterior establecía que las diferencias en cambio relacionadas con las propiedades, planta y equipo forman parte del valor histórico de estos bienes.

En consecuencia, la empresa cometió un error en la aplicación de lo definido por la NIIF 1 al no ajustar la estimación de los costos atribuibles a la propiedad, planta y equipo en construcción, objeto de su consulta, por la diferencia en la política contable de reconocimiento de las diferencias en cambios, entre la NIC 21 y los PCGA previos, mediante la eliminación de la diferencia en cambio del costo del bien en construcción y su reconocimiento como parte de los impactos por la adopción de las NIIF por primera vez, según hubiera correspondido en la fecha de transición.

Por tanto, conforme lo define la NIC 8, la empresa debe realizar la corrección retroactiva de este error, ya que tiene una medición fiable del mismo, mediante el registro crédito en la

cuenta y subcuenta correspondiente de la propiedad, planta y equipo en la que se encuentre reconocido el bien construido (o aún en construcción), por el valor de la diferencia en cambio objeto de su consulta, cuya contrapartida es el débito de la depreciación acumulada reconocida durante los años anteriores por esta diferencia en cambio (desde la fecha en que se terminó la construcción del bien hasta el año 2019, si aplica) y la diferencia entre el crédito y el débito anteriores se debe ajustar contra los resultados acumulados de ejercicios anteriores.

Asimismo, la empresa debe evaluar la materialidad de este error con el fin de determinar si se debe realizar la reexpresión retroactiva de los estados financieros de periodos anteriores o, si resulta impracticable conforme la NIC 8, la reexpresión de los saldos comparativos en los próximos estados financieros a emitir, es decir, los correspondientes al año 2020.

2. A partir del Estado de Situación Financiera de Apertura, ¿qué partidas se pueden reconocer en el ORI?

Conforme lo señalado en las normas citadas en las consideraciones, los componentes y transacciones a reconocer en otro resultado integral incluyen:

- a. Cambios en el superávit de revaluación de propiedades, planta y equipo y activos intangibles.
- b. Nuevas mediciones de los planes de beneficios definidos.
- c. Ganancias y pérdidas producidas por la conversión de los estados financieros de un negocio en el extranjero.
- d. Ganancias y pérdidas de activos financieros medidos al valor razonable con cambios en otro resultado integral, excepto las relacionadas con su deterioro de valor o las diferencias en cambio.
- e. La parte efectiva de las ganancias y pérdidas de los instrumentos de cobertura en una cobertura de flujos de efectivo y las ganancias y pérdidas de los instrumentos de cobertura que cubren inversiones en instrumento de patrimonio medidos a valor razonable con cambios en otro resultado integral.
- f. En el caso de los pasivos financieros medidos a valor razonable con cambios en resultados, el importe del cambio en el valor razonable que sea atribuible a cambios en el riesgo de crédito del pasivo.
- g. Cambios en el valor temporal de las opciones, al separar el valor intrínseco y el valor temporal de un contrato de opción y la designación como el instrumento de cobertura solo de los cambios en el valor intrínseco.
- h. Cambios en el valor de los elementos a término de contratos a término al separar el elemento a término y el elemento al contado de un contrato a término y la designación como el instrumento de cobertura solo de los cambios en el elemento al contado.

- i. Cambios en el valor del diferencial de la tasa de cambio de la moneda extranjera de un instrumento financiero al excluirlo de la designación de ese instrumento financiero como el instrumento de cobertura.
- j. Efectos impositivos de las transacciones y otros sucesos reconocidos en el otro resultado integral.
- k. Diferencias en cambio incluidas en las pérdidas o ganancias de una partida no monetaria reconocidas en el ORI.
- l. Diferencias en cambio surgidas en una partida monetaria que forma parte de la inversión neta en un negocio extranjero de la entidad que informa, en los estados financieros que contengan al negocio extranjero y a la entidad que informa.
- m. Diferencias en cambio surgidas en la conversión de estados financieros.
- n. Cambios en la participación de la entidad que informa en el otro resultado integral de sus asociadas y negocios conjuntos.
- o. Pérdidas por deterioro de valor de los activos no monetarios revaluados, que tengan saldo crédito en el superávit por revaluación.
- p. Ganancias o pérdidas de instrumentos de cobertura de flujos de efectivo y de inversión neta en un negocio extranjero que corresponden a una cobertura eficaz.
- q. Diferencias entre el valor en libros y el valor razonable de una propiedad ocupada por el dueño, en la fecha que cambia de uso y pasa a ser una propiedad de inversión.
- r. Ganancia o pérdida por la medición a valor razonable de la participación previamente tenida por la adquirente en la fecha de adquisición, en una combinación de negocios por etapas.
- s. Si las ganancias o pérdidas no realizadas de los contratos de seguros se reconocen en el otro resultado integral, los ajustes a pasivos o activos por contratos de seguros se deben reconocer también en el otro resultado integral.
- t. La corrección de valor por pérdidas a activos financieros al valor razonable con cambios en el otro resultado integral.
- u. Si la entidad realiza la elección irrevocable de presentar los cambios en el valor razonable de instrumentos de patrimonio que no se mantienen para negociar y no son una contraprestación contingente reconocida por una adquirente en una combinación de negocios.

3. ¿Qué tratamiento contable se realiza posteriormente al reconocimiento de las partidas del Otro Resultado Integral en la Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera?

Según lo señalado en las normas citadas en las consideraciones, se deben mantener reconocidas las partidas del otro resultado integral y acumularlas en el patrimonio, mientras los hechos que originaron su reconocimiento se mantengan vigentes en los activos o pasivos correspondientes. Si los hechos que originan cada una de las partidas del otro resultado

integral cambian, se debe proceder a alguno de los siguientes dos tipos de tratamientos contables, según corresponda:

a. Reclasificación de la partida del otro resultado integral acumulado en el patrimonio al resultado, en los siguientes casos:

- Cuando se realice la disposición total o parcial del negocio en el extranjero por el cual se han reconocido las diferencias en cambio en la conversión de estados financieros dentro del otro resultado integral, en los estados financieros que contengan al negocio extranjero y la entidad que informa. Asimismo, se realizará esta reclasificación para las pérdidas o ganancias de los instrumentos de cobertura de negocios extranjeros en la misma fecha de disposición del negocio extranjero.
- Cuando se realice la disposición o baja en cuentas de los activos financieros medidos al valor razonable con cambios en el otro resultado integral.
- Cuando se realice la reclasificación de los activos financieros medidos al valor razonable con cambios en el otro resultado integral a los designados a valor razonable con cambios en el resultado.
- Cuando la controladora deje de ser una entidad de inversión, o pase a serlo, las ganancias o pérdidas acumuladas en el otro resultado integral por la inversión en subsidiarias, se debe reclasificar al resultado.
- Cuando la cobertura de una transacción prevista diese lugar posteriormente al reconocimiento de un activo financiero o un pasivo financiero.
- Cuando la cobertura de una transacción prevista diese lugar posteriormente al reconocimiento de un activo o un pasivo no financiero, o bien si una transacción prevista para un activo o un pasivo no financiero se convirtiese en un compromiso en firme al que le sea aplicable la contabilidad de la cobertura del valor razonable, y la empresa elige este tratamiento contable.
- Para las coberturas de flujos de efectivo distintas de las cubiertas por los párrafos 97 y 98 de la NIC 39, los importes que habían sido reconocidos en otro resultado integral se reclasificarán del patrimonio al resultado del periodo como un ajuste por reclasificación, durante el periodo que se obtengan los flujos de efectivo cubiertos.
- Cuando una entidad revoque la designación de un activo financiero aplicando el párrafo 35I(a) de la NIIF 4, reclasificará desde otro resultado integral acumulado al resultado del periodo como un ajuste por reclasificación cualquier saldo relacionado con ese activo financiero.

b. Otros tratamientos contables, en los siguientes casos:

- Cuando se realice la baja en cuentas de las propiedades, planta y equipo o los activos intangibles revaluados o de las propiedades de inversión por las cuales existan partidas

reconocidas en el ORI, incluyendo las pérdidas o ganancias por deterioro de valor o diferencias en cambio reconocidas en el otro resultado integral, relacionados con estos activos, se deben transferir a las ganancias acumuladas en el patrimonio, sin pasar por los resultados del periodo.

- Cuando se realice la reclasificación de los activos financieros medidos al valor razonable con cambios en el otro resultado integral a los designados a costo amortizado, las ganancias y pérdidas acumuladas en el otro resultado integral o en el patrimonio se eliminarán y ajustarán el valor razonable del activo en la fecha de reclasificación.

- Cuando se cambie la participación de la entidad que informa en las inversiones en asociadas o negocios conjuntos o se interrumpa el uso del método de participación, se debe realizar el ajuste por reclasificación al resultado o la transferencia a las ganancias acumuladas de periodos anteriores, según corresponda, de cada partida del ORI reconocida por estas inversiones en los estados financieros de la entidad que informa.

- Cuando la cobertura de una transacción prevista diese lugar posteriormente al reconocimiento de un activo o un pasivo no financiero, o bien si una transacción prevista para un activo o un pasivo no financiero se convirtiese en un compromiso en firme al que le sea aplicable la contabilidad de la cobertura del valor razonable, y la empresa elige incluirlas en el costo inicial o en el importe en libros del activo o pasivo.

\*\*\*

<b>CONCEPTO No. 20201100067331 DEL 21-12-2020</b>
---

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo Otros pasivos Ingresos por transferencias y subvenciones
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de ventiladores entregados en comodato precario por parte del Fondo Financiero Distrital de Salud a las Entidades Prestadoras de Salud, en cumplimiento de la Resolución 846 de 2020 del Ministerio de Salud y Protección Social

<b>2</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo Otros activos Gastos por transferencias y subvenciones
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de ventiladores entregados en comodato precario por parte del Fondo Financiero Distrital de Salud a las Entidades Prestadoras de Salud, en cumplimiento de la Resolución 846 de 2020 del Ministerio de Salud y Protección Social

Doctor  
DARIO GUAIDIA AMEZQUITA  
Jefe de Contabilidad  
Secretaría Distrital de Salud  
Bogotá, D.C.

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010052312, el día 27 de noviembre de 2020, mediante la cual consulta:

“El Ministerio de Salud y Protección Social con el fin de fortalecer la oferta de servicios de salud para la emergencia sanitaria causada por la COVID-19; entregó al Fondo Financiero Distrital de Salud, entidad que aplica el Nuevo Marco Normativo Para Entidades de Gobierno; ventiladores, con el fin de hacer entrega y uso de los mismos, por parte de las entidades prestadoras de salud del Distrito y algunas privadas.

Mediante la Resolución 846 de 2020, “Por la cual establece los criterios y condiciones para la asignación, transferencia y entrega de los ventiladores adquiridos por el Ministerio de Salud y Protección Social con el fin de fortalecer la oferta de servicios de salud para la emergencia sanitaria causada por la COVID-19”.

(...)

Derivado de lo anterior, el Fondo Financiero Distrital de Salud, realiza contratos de comodato precario con las entidades prestadoras de salud públicas y privadas, en la que hace entrega de los ventiladores con un plazo establecido de tres años para que estas entidades retornen el bien al FFDS, sin embargo, la figura de comodato precario hace que el FFDS pueda solicitar el retorno del bien antes del plazo establecido si necesita transferir los elementos a otra entidad prestadora de salud, no obstante, el fin de esta entrega, es que los ventiladores se usen en las entidades prestadoras de salud, porque el elemento es útil solo en estos espacios y para el servicio de la salud de los ciudadanos, la transacción de entrega se realizó por valor cero (\$0).

El objetivo de la entrega de estos ventiladores, es que las entidades los instalen y usen en sus unidades de cuidados intensivos, tendientes a atender la emergencia sanitaria derivada del COVID-19.

El FFDS no reconoció los ventiladores como elementos de PPYE, solo se realizó la entrada y salida de inventarios, por ser esta entidad un intermediario entre el Ministerio de Salud, para la entrega formal de los elementos a las entidades prestadoras de salud del Distrito y Privadas, en virtud de las condiciones determinadas por la Resolución 846 de 2020 en el artículo 4, mencionado anteriormente, donde se define la obligación de reconocer estos elementos a las entidades que reciban los ventiladores para su uso.

Las entidades prestadoras de servicios de salud, tienen el uso del elemento y reciben beneficios económicos futuros por el uso de ese bien, ya que, en el caso de las entidades privadas que recibieron los ventiladores; estos obtienen ingresos por la prestación de servicios, como también es posible que los tres años que tienen derecho a uso del elemento, la vida útil del mismo se consuma.

Las preguntas puntuales son:

¿cuál entidad debe reconocer estos ventiladores como un bien de propiedad planta y equipo, en su categoría de elementos médicos y, por ende, la depreciación en sus estados financieros? ¿El Fondo Financiero Distrital de Salud o las entidades prestadoras de servicios de salud públicas y privadas que usan el elemento?

¿En el caso que las entidades prestadoras de salud sean las obligadas a reconocer los ventiladores como bienes de propiedad planta y equipo, las entidades privadas tendrían el mismo tratamiento contable de las Subredes o entidades prestadoras de servicios de salud públicas?

¿En el caso que el FFDS sea quien tenga que reconocer los ventiladores en sus estados financieros como un elemento de propiedad, planta y equipo y por ende el gasto por depreciación, que pasaría con los beneficios económicos futuros recibidos por las entidades prestadoras de salud por el uso de los elementos? ¿debería retornar estos recursos al FFDS?”

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

### CONSIDERACIONES

La Resolución 846 de 2020 del Ministerio de Salud y Protección Social, “Por la cual establecen los criterios y condiciones para la asignación, transferencia y entrega de los ventiladores adquiridos por el Ministerio de Salud y Protección Social, con el fin de fortalecer la oferta de servicios de salud para la emergencia sanitaria causada por la COVID-19”, señala:

“Artículo 1. Objeto. La presente resolución tiene por objeto establecer los criterios y condiciones para la asignación, transferencia y entrega de los ventiladores adquiridos por el Ministerio de Salud y Protección Social, mediante contratos No. 162, 163, 172, 178, 186, 190, 191, 194 y 195 de 2020.

Artículo 2. Entidades beneficiarias de la transferencia de los ventiladores. Serán beneficiarias de la transferencia de los ventiladores las entidades territoriales departamentales y distritales, las cuales se encargarán, a su vez, de entregarlos a las instituciones prestadoras de servicios de salud de su jurisdicción, de acuerdo con el plan de expansión presentado al Ministerio de Salud y Protección Social y a las instrucciones por este impartidas, atendiendo a criterios de necesidad para la adecuada y oportuna atención de la Covid-19.

(...)

Artículo 4. Condiciones para la entrega y recibo de los ventiladores. Las instituciones prestadoras de servicios de salud que reciban los ventiladores deberán cumplir con las siguientes condiciones:

(...)



Parágrafo 1. Los departamentos y distritos que reciban ventiladores deberán verificar que las instituciones prestadoras de servicios de salud destinatarias de los mismos, cumplan con las condiciones señaladas en el presente artículo.

Parágrafo 2. Los ventiladores deberán ser instalados en las Unidades de Cuidados Intensivos de las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud a las que se entreguen en el evento en que alguna de las IPS cuente con convenio o contrato para operar una unidad de cuidados intensivos, dichos ventiladores podrán ser usados en esa unidad de cuidados intensivos, dejando constancia en los convenios o contratos que dichos equipos son de propiedad de la entidad territorial o de la IPS.

Parágrafo 3. La Entidad territorial entregará los ventiladores a las instituciones prestadoras de servicios de salud que correspondan, a través de un contrato de comodato a título precario.

Artículo 5. Entrega de Ventiladores: El proveedor realizará la entrega de los ventiladores en las instalaciones de las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud que reciban los ventiladores, conforme a las condiciones establecidas en el acto administrativo por medio del cual se asignan y transfieren los ventiladores y mediante acta que acredite la entrega y puesta en funcionamiento de los equipos, así como el cumplimiento de los dispuesto en la referida resolución.

Parágrafo. Con el propósito de atender la urgencia en la entrega de los ventiladores, el Ministerio de Salud y Protección Social no los incorporará en su inventario, como si lo hará la institución prestadora de servicios de salud receptora.”

Por su parte, el Código Civil colombiano establece:

“Artículo 2219. COMODATO PRECARIO. El comodato toma el título de precario si el comodante se reserva la facultad de pedir la cosa prestada en cualquier tiempo.”

El Marco Conceptual, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP), mediante la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, contiene las pautas conceptuales que deben observarse para la preparación y presentación de la información financiera por parte de las entidades de gobierno. Respecto a la definición de Activos indica:

“6.1.1. Activos

48. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener 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.

49. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad 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.

50. 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. Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad general de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.” (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, indica:

## “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 o 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 12 meses.” (Subrayado fuera de texto)

El Concepto No. 20192000011281 del 22 de marzo de 2019 emitido por la CGN al doctor José Manuel Reyes Guevara, Jefe División Contabilidad de la Corporación de Ciencia y Tecnología para el Desarrollo de la Industria Naval, Marítima y Fluvial, indica lo siguiente:

“En desarrollo de un contrato de comodato, corresponde a las entidades participantes (comodante y comodatario) realizar de manera integral juicios profesionales para establecer la esencia económica subyacente de la transacción, independientemente de su forma legal, evaluando para ello, entre otros aspectos, el objeto del contrato, la intención de las partes, el alcance de lo pactado y las obligaciones complementarias asumidas en cada caso, para establecer el procedimiento contable adecuado y garantizar el reconocimiento del recurso controlado.

Para efectos de establecer cuál de las dos entidades tiene el control del activo y por lo tanto reconocerlo en su situación financiera, se hace necesario que como mínimo:

- Confirman si la intención de las partes que intervienen es prorrogar el contrato de comodato por un periodo que cubra la mayor parte de la vida económica del activo.
- Establezcan qué entidad obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo.
- Definan qué entidad tiene la capacidad para restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros o al potencial de servicio del activo.
- Verifiquen qué entidad asume los riesgos sustanciales inherentes al activo.
- Determinen si se han fijado condiciones frente al uso o destinación del activo transferido.

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 comodatario; caso en el cual, será esta la que reconozca el activo en su situación financiera.

En tal caso, la comodante debe desincorporar el activo, debitando las cuentas y subcuentas que correspondan a la depreciación o amortización acumulada y al deterioro acumulado, y acreditando la subcuenta y cuenta que identifique el bien trasladado. La diferencia se registra debitando la subcuenta 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 comodatario, 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.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

La Resolución 846 de 2020 del Ministerio de Salud y Protección Social, estableció como entidades beneficiarias de la transferencia de los ventiladores, las entidades territoriales departamentales y distritales, que posteriormente se encargarán de entregarlos a las instituciones prestadoras de servicios de salud de su jurisdicción, a través de un contrato de comodato a título precario, es decir, el comodante se reserva la facultad de pedir la cosa prestada en cualquier tiempo.

Para determinar, cuál de las entidades debe reconocer como propiedades, planta y equipo los ventiladores, en primer lugar es importante remitirse a la definición de activo dispuesta en el Marco Conceptual, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP), mediante la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, según la cual los activos son recursos

controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, en donde el control implica entre otras cosas, un derecho a usar un bien para prestar servicios.

Para establecer cuál de las entidades participantes (comodante y comodataria) tiene el control del activo, aplicarán lo indicado por el Concepto No. 20192000011281 del 22 de marzo de 2019 emitido por la CGN, el cual señala que como mínimo las entidades deben:

- Confirmar 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.
- Establecer qué entidad obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo.
- Definir qué entidad tiene la capacidad para restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros o al potencial de servicio del activo.
- Verificar qué entidad asume los riesgos sustanciales inherentes al activo.
- Determinar si se han fijado condiciones frente al uso o destinación del activo transferido.

Así mismo, las entidades participantes (comodante y comodataria) deben 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.

Ahora bien para este caso en particular, como lo indica en su consulta, en primer lugar el Fondo Financiero Distrital de Salud realiza la entrega de los ventiladores para que sean usados por las entidades prestadoras de salud generando potencial de servicio en las unidades de cuidados intensivos para atender la emergencia sanitaria derivada del COVID-19; y en segundo lugar es muy probable que la vida útil de estos activos se consuma en los tres años que dura el contrato de comodato.

De lo anterior se infiere que existe una transferencia sustancial de riesgos y del potencial de servicios del activo a la comodataria, por lo cual serán las entidades prestadoras de salud las que reconozcan los activos en su situación financiera.

Para esto, el Fondo Financiero Distrital de Salud debe desincorporar el activo debitando la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5424-SUBVENCIONES, y acreditando la subcuenta de la cuenta de ACTIVO donde se encuentre reconocido el bien trasladado.

Además de retirar el activo entregado, 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 entidad prestadora de salud 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.

Ahora bien, en caso de que en la transferencia del activo se impongan condiciones contractuales, que de no cumplirse implicarían la devolución del bien, el Fondo Financiero Distrital de Salud, 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 entidad prestadora de salud 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.

Por otro lado, atendiendo a lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y los literales a), i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación le compete determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público, y 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 anterior, es necesario manifestar que la CGN no tiene competencia para pronunciarse respecto al tratamiento contable que deben aplicar las entidades privadas en su calidad de participantes en el contrato de comodato.

\*\*\*

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación:

Concepto No. 20201100050811 del 27-10-2020

\*\*\*

**2.7 OTROS ACTIVOS-PROPIEDADES DE INVERSIÓN**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**2.8 OTROS ACTIVOS-ACTIVOS INTANGIBLES**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**2.9 OTROS ACTIVOS-ACTIVOS BIOLÓGICOS**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**2.10 OTROS ACTIVOS****CONCEPTO No. 20202000004511 DEL 20-02-2020**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Otros activos
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de activos biológicos destinados a fines educativos

Doctor  
EDISON FERNANDO BERRÍO BLANDÓN  
Manizales, Caldas

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N°20205500006032, del 11 de febrero de 2020, mediante la cual manifiesta las siguientes inquietudes respecto al reconocimiento de activos biológicos para las entidades de gobierno:

- “1. ¿Cuál es el motivo para que las Normas que dictan el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las entidades de Gobierno, en el numeral 10.1 no haya considerado el reconocimiento como Propiedades, Planta y Equipo, de los activos biológicos utilizados en educación o en otra actividad que no sea una actividad agropecuaria, como sí lo establece el cuarto punto del numeral 17.1 de esas mismas normas?
2. ¿Las instituciones educativas deben reconocer como activos biológicos los animales vivos y las plantas que se empleen en el desarrollo de sus proyectos educativos?
3. De ser afirmativa la respuesta al interrogante anterior, ¿qué activos se entienden como utilizados para educación en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las entidades de Gobierno cuando establece en el punto 4 del numeral 17.1 que: “4. Los activos biológicos que se utilicen para investigación, educación, seguridad, transporte, entretenimiento, esparcimiento, control de aduanas o para cualquier otra actividad que no sea una actividad



agropecuaria, se contabilizarán de acuerdo con la Norma de propiedades, planta y equipo.”?

4. De ser afirmativa la respuesta al interrogante número 2 y, en armonía con el punto 2 del numeral 17.1 de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las entidades de Gobierno, ¿los activos biológicos que la Institución Educativa destine al desarrollo de los PPP, se entienden utilizados para realizar una actividad agropecuaria?”

Adicionalmente, el consultante enmarca sus inquietudes en la operación de Instituciones Educativas que desarrollan Proyectos Pedagógicos Productivos (PPP), para los cuales se hace necesaria la adquisición de activos biológicos que pueden significar ingresos para la entidad a raíz de su disposición (y de los consecuentes productos agrícolas) al final del año escolar.

## CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a las inquietudes del consultante expuestas en la sección anterior, se toma en consideración que:

Dentro de la Norma de activos biológicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, específicamente en los párrafos del uno al tres del numeral 17.1 Reconocimiento, se tienen las siguientes disposiciones:

- “1. Se reconocerán como activos biológicos los animales vivos y las plantas que se empleen en el desarrollo de la actividad agropecuaria. No se reconocerán como activos biológicos las plantas productoras, es decir, las empleadas en la elaboración o suministro de productos agrícolas, que se espera generen productos agrícolas durante más de 12 meses y tengan una probabilidad remota de ser vendidas como producto agrícola, a excepción de las ventas incidentales de raleos y podas. Dichas plantas productoras se reconocerán de acuerdo con la Norma de propiedades, planta y equipo.
2. Una actividad agropecuaria es la gestión que realiza la entidad para la transformación biológica y la recolección de activos biológicos a fin de venderlos, distribuirlos en forma gratuita o a precios de no mercado, consumirlos u obtener de ellos productos agropecuarios u otros activos biológicos adicionales que se esperan vender, distribuir en forma gratuita o a precios de no mercado o consumir.
3. Los activos biológicos que se utilicen para investigación, educación, seguridad, transporte, entretenimiento, esparcimiento, control de aduanas o para cualquier otra

actividad que no sea una actividad agropecuaria se contabilizarán de acuerdo con la Norma de propiedades, planta y equipo". (Subrayado fuera del texto)

De acuerdo con el Ministerio de Educación Nacional (MEN), los PPP se consideran "una estrategia que ofrece a estudiantes, docentes e instituciones educativas, oportunidades para articular la dinámica escolar con la de la comunidad, considerando el emprendimiento y el aprovechamiento de los recursos existentes en el entorno, como una base para el aprendizaje y el desarrollo social".

## CONCLUSIONES

Partiendo de las anteriores consideraciones, se procede a dar respuesta a las inquietudes del consultante así:

En cuanto al primer interrogante, la forma como están estructuradas ambas normativas obedece a un propósito de coherencia y cohesión en la regulación. Lo dispuesto en el párrafo 4 de la Norma de activos biológicos busca limitar el alcance de las prescripciones contables contenidas en dicha Norma, remitiendo a los preparadores de la información financiera a la norma aplicable en los casos en que las plantas y animales vivos sean destinados a actividades no agropecuarias (investigación, educación, seguridad, entre otras), es decir, a la Norma de propiedades, planta y equipo.

La limitación se hace explícita en la Norma de activos biológicos considerando que, a primera vista, el tratamiento contable para las plantas y animales vivos puede conducir a la entidad a revisar y aplicar la Norma de activos biológicos, antes que la Norma de Propiedades, planta y equipo.

Continuando con el segundo interrogante, para el escenario particular propuesto por el consultante, el cual se enmarca en la operación de instituciones educativas que desarrollan PPP, entendiendo así que este tipo de activos están en función de una actividad no agropecuaria (educación), se concluye que su tratamiento contable corresponde al establecido en la Norma de propiedades, planta y equipo.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202300001581 DEL 03-02-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Otros activos Cuentas por pagar
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de los recursos transferidos por el Distrito de Cartagena a Transcaribe S.A., en virtud del convenio interadministrativo de junio de 2017. Reconocimiento de los aportes realizados al Patrimonio Autónomo para la administración del FUDO por parte de Transcaribe. Reconocimiento del reintegro (repagos) del FUDO. Reconocimiento de los pagos efectuados al Fondo de Estabilización y compensación Tarifaria (FET). Reconocimiento del edificio administrativo por la concedente.

Doctor

LUIS EDUARDO PUERTA ZAMBRANO

Contador

Transcaribe S.A.

Cartagena de Indias, D. T. y C., Bolívar

### ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20195500035682, del 11 de octubre de 2019, en la cual solicita concepto sobre el reconocimiento del repago, atendiendo el Decreto 0319 de 2019, y del edificio administrativo, para lo cual expuso lo siguiente:

“I-Consulta reconocimiento repago del FUDO conforme Convenio interadministrativo entre el Distrito de Cartagena y Transcaribe S.A. del 30 de junio de 2017 y Decreto No. 0319 del 4 de marzo de 2019 (...)

> (...) solicitamos su concepto sobre los registros contables, si al reflejar el saldo reconocido en la cuenta 249025-Otras Cuentas por Pagar Suscripción de Acciones o Participaciones, con un saldo actual de \$23.000 millones, a favor del Distrito de Cartagena, dando cumplimiento a lo indicado en el Convenio Interadministrativo del 30 de junio del 2017, 1-¿a la fecha, está registrado adecuadamente el pasivo de los \$23.000 millones en la subcuenta 249025? 2-¿Cómo se registraría contablemente, en el estado de situación financiera de Transcaribe

S.A., el reconocimiento del reintegro (repago) que hace el Sistema con los recursos provenientes del recaudo de la tarifa, de los aportes del Fondo Unificado de Desintegración y Operadores (FUODO)?, teniendo en cuenta también lo establecido en el Decreto No 0319 del 4 de marzo de 2019 en el cual se establece el Fondo de Estabilización y compensación tarifaria (FET).

> Teniendo en cuenta que el acuerdo No. 018 de 2016, que aprobó el presupuesto de Rentas y Gastos del Distrito de Cartagena, vigencia 2017, en el Artículo 9. Establece: “Las transferencias de recursos que efectúe la Administración Central a favor de las Empresas Industriales y Comerciales del Distrito o a Sociedades de Economía Mixta y Sociedades por Acciones asimiladas a la anteriores, se constituirán en aportes patrimoniales de Cartagena O. T. y C...”, y

que el mencionado convenio interadministrativo del 30 de junio de 2017, consideró el artículo anterior (No 9), y atendiendo las disposiciones normativas de la Contaduría General de la Nación -CGN, para este tipo de empresas; Preguntamos: 2-Si hay previo acuerdo entre las partes (Distrito de Cartagena y Transcaribe S.A.) para que esta partida se considere “Aportes Patrimoniales” diferente al Capital Social (acciones); ¿Es posible reconocer contablemente en el Patrimonio de Transcaribe S.A. los aportes en comento (\$23.000 millones)? En caso afirmativo ¿En qué Subcuenta del patrimonio se reconocería?

II-Reconocimiento en el estado de situación financiera de Transcaribe S.A. del Edificio Administrativo. (...)

1. a-) ¿Transcaribe S.A. puede reconocer contablemente, dentro su activo, el valor del edificio administrativo aunque no cuente con un documento formal de entrega por parte del Distrito de Cartagena a Transcaribe S.A.?

b-) Para determinar su costo o valor fiable, ¿Obligatoriamente debe determinarse a través de avalúo realizado por una persona o entidad experta (idónea)?

c-) En caso de que se formalice el reconocimiento del Edificio Administrativo y demás elementos (Conexos) como activo(s) de Transcaribe S.A. ¿El registro contable sería un Débito en las cuentas de Activo (grupo 16) y un Crédito en la Cuenta de Subvenciones Sin Contraprestación (443006) o Subvenciones por Recursos Transferidos por el Gobierno (443005)?; en caso contrarios (Sic) ¿Cuál sería el registro contable?

d-) Teniendo en cuenta que Transcaribe S.A., ocupa el mencionado Edificio, desde marzo de 2017, y que el mismo no ha sido reconocido como activo de Transcaribe S.A., porque no se ha determinado su valor (costo) con fiabilidad; en caso de formalizar el reconocimiento como activo de Transcaribe S.A., determinando su costo con fiabilidad; para efecto de

presentación de los estados financieros, y considerando la materialidad de la transacción ¿Se requiere que este hecho, se reexpresé y presente retroactivamente en los estados financieros?.”

## CONSIDERACIONES

El Convenio Interadministrativo entre el Distrito de Cartagena y Transcaribe S.A. para la transferencia de recursos del presupuesto del distrito vigencia fiscal 2017, para cubrir las obligaciones adquiridas por Transcaribe en su rol de operador de la porción No. 2 del SITM, establece:

“PRIMERA: OBJETO: Establecer las condiciones de la transferencia de recursos del presupuesto distrital, vigencia fiscal 2017, a favor de Transcaribe SA. con el fin de financiar sus obligaciones adquiridas como operador del SITM, en la suma de VEINTISIETE MIL OCHOCIENTOS DIEZ MILLONES DE PESOS (\$27.810.000.000,00), de conformidad con las consideraciones expuestas, el estudio previo y las estipulaciones que se definen en el presente convenio.

SEGUNDA: UTILIZACION DE LOS RECURSOS: Los recursos apropiados por el Distrito de Cartagena, en el presupuesto de la actual vigencia fiscal por el monto definido en la cláusula primera de este convenio, serán transferidos a “TRANSCARIBE SA.”, previa presentación de cuenta de cobro por parte de Transcaribe, con el fin de cubrir las necesidades de utilización de los recursos, según los conceptos que se determinan a continuación:

- Aportes de TRANSCARIBE S.A. en su rol operador al Fondo Unificado de Desintegración y Operación (FUDO) por valor de \$16.639.500.690,20.
- Aportes de TRANSCARIBE SA. en su rol operador al Fondo Unificado de Desintegración y Operación -componente operación por valor de \$6.048.651.375,00.
- Cancelación intereses crédito a proveedor buses para atender la porción No.2 de la operación por valor de \$1 .050.000.000,00.
- Abono a capital del crédito a proveedor de buses por valor de \$242.000.000,00.
- Pago remuneración fija mensual al prestador de servicios para la operación de la porción No.2 por valor de \$3.829.847.934,80.

TERCERA: CÁRACTER DE LAS TRANSFERENCIA: De conformidad con las disposiciones generales del Acuerdo de Presupuesto del Distrito, específicamente el artículo 9 del Acuerdo 018 de 2016, sobre aportes de capital entre otras entidades descentralizadas como las sociedades por acciones, dichas transferencias objeto del presente convenio se constituirán en aportes patrimoniales del Distrito para la adquisición de acciones en Transcaribe. Por tanto, e independientemente de las obligaciones que se definen para las partes en el presente convenio, existe la presente obligación derivada del citado Acuerdo

018 de 2016 (Sic), la que será cumplida conforme a los procedimientos de ley y estatutarios de Transcaribe S.A aplicables.

CUARTA: PLAZO DE EJECUCIÓN: El presente convenio tiene un término correspondiente a la actual vigencia fiscal, por tanto, su duración es hasta el día 31 de diciembre de 2017, plazo dentro del cual se harán los giros de los recursos objeto de transferencia.

QUINTA: OBLIGACIONES DE LAS PARTES: Para efectos de este convenio, constituyen obligaciones de las partes las siguientes: A) TRANSCARIBE: a.) La utilización exclusiva de los recursos en los conceptos que en este documento se destinan, es decir las obligaciones relacionadas en la cláusula segunda. b.) Mantener en la contabilidad el registro de la obligación con el Distrito de Cartagena hasta que se materialice la destinación de que trata la cláusula tercera de este convenio. c.) Destinar los recursos que reciba TRANSCARIBE S.A. producto del reembolso (repago) por los aportes realizados al FUDO, para cubrir la obligación que se genera con la transferencia de los aportes aquí definidos. d.) Las demás inherentes a la naturaleza del convenio. 8) EL DISTRITO: Son obligaciones del Distrito: a.) Realizar la transferencia de los recursos de los cuales se dispone en el presente instrumento en la vigencia de 2017. b) Realizar la supervisión del convenio. c) Vigilar de forma especial el cumplimiento de lo estipulado en la cláusula tercera de este convenio. d) Las demás inherentes al convenio.” (Subrayado fuera del texto)

El Acuerdo 018 de 2016, emitido por el Concejo Distrital de Cartagena de Indias D. T. y C., establece:

“ARTÍCULO 9-APORTES DE CAPITAL DEL DISTRITO. Las transferencias de recursos que efectúe la Administración Central a favor de las Empresas Industriales y Comerciales del Distrito o a Sociedades de Economía Mixta y Sociedades por Acciones asimiladas a las anteriores, se constituirán en aportes patrimoniales de Cartagena D. T. y C. Las apropiaciones del Presupuesto Anual del Distrito proyectadas para efectuar aportes patrimoniales a las mencionadas entidades, que no hayan sido legalizados a 31 de diciembre de 2017, podrán ser liberadas por el Distrito.

Las capitalizaciones en especie que realice el Distrito en sus entidades, que no impliquen erogaciones en dinero no requerirán operación presupuestal alguna, sin perjuicio de los registros contables correspondientes.

PARÁGRAFO. No se constituirán como aportes patrimoniales los recursos transferidos por la Administración Central para ser otorgados como subsidio.” (Subrayado fuera del texto)

El Contrato de fiducia de administración y pagos, constituida con Alianza Fiduciaria S.A. el 2 de diciembre de 2015, y los fideicomitentes, a saber: Transambiental S.A.S., Sotramac S.A.S. y Transcaribe S.A., establece:

## "PRIMERA. DEFINICIONES.-(...)

"Aportes Iniciales del FUDO" o "AIFU" significa el valor que cada Concesionario de Operación debe aportar al Patrimonio Autónomo, bien sea con recursos propios o con recursos de entidades financieras, y que serán destinados a pagar los vehículos de la Flota a Desintegrar de los propietarios que cumplan el proceso de postulación, y a alimentar el Fondo de Operadores en los montos establecidos en los pliegos de condiciones de los Contratos de Concesión, y particularmente en las cláusulas 10 y 64 de los contratos de concesión. (...)

"Concesionarios"- "Operadores" significa los concesionarios de los Contratos de Concesión, es decir, Transambiental S.A.S. y Sotramac S.A.S., quienes en algunos apartes del contrato se identifican como tales. Se incluye al Operador Transcaribe S.A. que sin ser concesionario, ostenta la condición de prestador del servicio. (...)

"Ente Gestor" o "Entidad Estatal Contratante" significa la entidad pública contratante, identificada en los términos previstos en los Contratos de Concesión, o cualquier empresa o entidad pública, privada o mixta que en el futuro la llegare a sustituir, quien en virtud de los Contratos de Concesión otorga a una persona llamada Concesionario, la explotación económica de la prestación del servicio de transporte público terrestre automotor masivo urbano de pasajeros del Sistema Transcaribe, en calidad de titular de éste. El Ente Gestor, en la fecha de firma del presente Contrato es Transcaribe S.A. Como se ha indicado, ostenta dos condiciones (i) Ente Gestor y (ii) Operador directo del Sistema. En el presente contrato concurre a la constitución del patrimonio autónomo bajo la condición de Operador directo del Sistema, sin perjuicio de las competencias que le corresponden como Ente Gestor. (...)

"Fondo de Operadores" significa el fondo constituido con los AIFU, cuyos recursos serán destinados exclusivamente a cubrir los eventuales faltantes que se puedan presentar en un periodo de pago, calculados como la eventual diferencia entre el Pago Teórico y el Pago Real de los Operadores de Transporte o Concesionarios de Operación de Transporte.

"Fondo Unificado de Desintegración y Operadores" o "FUDO" significa el patrimonio autónomo encargado de administrar los recursos que se destinarán al proceso de desintegración física de los Vehículos del Transporte Público Colectivo Urbano existentes en la fecha de firma de los Contratos de Concesión, y a la conformación del Fondo de Operadores. EL FUDO tendrá dos compartimentos: el de Desintegración y el de Fondo de Operadores. El FUDO recibirá en la etapa de operación regular de los Contratos de Concesión el VEFU para repagar el AIFU, hasta el momento en que se alcance el IEFU de cada uno de los operadores, en las condiciones previstas en los Contratos de Concesión.

"Ingreso Esperado de Operación" o "IEDO" significa el valor total de la remuneración ofrecida por el Concesionario para el componente de operación y sobre el cual se limitará el plazo de los Contratos de Concesión. En el momento en que los Concesionarios lleguen al valor establecido, sin superar el plazo máximo de los Contratos de Concesión, se dará por terminado. El valor ofrecido corresponde a Pesos de Diciembre de 2013. Mensualmente, el Ente Gestor comparará la remuneración total recibida por los Concesionarios desde el inicio de la concesión (de acuerdo con la metodología establecida en los Contratos de Concesión), contra el valor del IEDO ofertado, en Pesos de Diciembre de 2013 sin indexar las cifras, a partir de los kilómetros recorridos y el VEK. Una vez el valor total de la remuneración recibida por los Concesionarios desde el inicio de la concesión respectiva iguale el valor del ingreso ofertado, se dará por terminada la etapa operativa de los Contratos de Concesión. Una vez los Concesionarios hayan alcanzado el IEFU, los recursos del VEFU serán pagados a los Concesionarios y aplicarán para el cálculo del IEDO.

"Ingreso Esperado del FUDO" o "IEFU" significa el valor total de la remuneración para los Concesionarios para el componente del FUDO y sobre el cual se limitará el plazo de repago del VEFU. En el momento en que los Concesionarios lleguen al valor establecido, cesará el pago del VEFU. El valor corresponde a Pesos de Diciembre de 2013. Mensualmente, el Ente Gestor comparará la remuneración total recibida por los Concesionarios desde el inicio de los Contratos de Concesión (de acuerdo a la metodología establecida en los Contratos de Concesión), contra el IEFU, en Pesos de Diciembre de 2013 sin indexar las cifras, a partir de los pasajes y pagos y el VEFU. Una vez el valor total de la remuneración recibida por los Concesionarios desde el inicio de los Contratos de Concesión iguale el valor del IEFU determinado en los Contratos de Concesión, los Concesionarios seguirán recibiendo el pago del VEFU, pero su valor se aplicará para el IEDO.

"Ingresos Fideicomitidos" significa todos los recursos que conforman el FUDO, el cual se alimenta con los siguientes recursos:

- A. Aportes iniciales del AIFU
- B. Pago semanal del VEFU (...)

"Patrimonio Autónomo" significa el patrimonio autónomo conformado por los Fideicomitentes por medio de la firma de este Contrato para administrar e invertir los recursos del FUDO, y efectuar pagos, todo según lo establecido en los Contratos de Concesión y en el presente Contrato. (...)

"Valor Establecido para el FUDO" o "VEFU" significa el valor por cada pasaje pago que transfiere la Fiducia General del Sistema al FUDO, donde será distribuido a los Concesionarios de acuerdo a su participación porcentual según el valor del AIFU. Este valor



es la base para determinar el IEFU de los Concesionarios. El VEFU será pagado a los Concesionarios desde el inicio de la operación y hasta que hayan alcanzado el IEFU. Una vez se alcance el IEFU, el VEFU será pagado a los Concesionarios y aplicará para el cálculo del IEDO. (...)

SEGUNDA. PARTES Y BENEFICIARIOS.-Son Partes en el presente Contrato: los Fideicomitentes y la Fiduciaria. El Ente Gestor, en su condición de tal, adquiere derechos y obligaciones bajo el mismo por virtud de los Contratos de Concesión, y la condición de fideicomitente por la gestión de operación que debe cumplir por mandato Constitucional, legal y reglamentario, en adición al estatutario.

Los Fideicomitentes serán Beneficiarios del Patrimonio Autónomo en las siguientes proporciones:

- A. Sotramac S.A.S.: [37,743%]
- B. Transcaribe S.A.: [31,635%]
- C. Transambiental S.A.S.: [30,622%]

Transcaribe debe dejar claramente establecido en cada una de las comunicaciones que dirija a las Partes, en qué calidad está actuando en cada caso específico: como Fideicomitente-operador o como Ente Gestor. (...)

CUARTA. FINALIDAD Y OBJETO DEL CONTRATO.-Mediante el presente Contrato se constituye el Patrimonio Autónomo para la administración del FUDO y para la realización de pagos desde la Cuenta de Desintegración y desde la Cuenta del Fondo de Operadores, bajo los términos y condiciones que más adelante se especifican a favor de los Destinatarios de Pagos. En adición a lo anterior, los recursos fideicomitados se podrán invertir mientras son destinados a los pagos a favor de los Destinatarios de Pagos en el Fondo de Inversión Colectiva-Fondo Gobierno administrado por ALIANZA, siempre que tales Fondos cuenten con las calificaciones exigidas en los contratos de concesión, y sean previamente definidos por el Comité Fiduciario.”

Por su parte, el Decreto 0319 del 04 de marzo de 2019, por medio del cual se establece el Fondo de Estabilización o Compensación Tarifaria cubra el diferencial entre la tarifa técnica y la tarifa al usuario del Sistema Integrado de Transporte Masivo-TRASCARIBE, en el Distrito Turístico y Cultural de Cartagena de Indias, establece:

“ARTÍCULO PRIMERO: OBJETO. Establecer el FONDO DE ESTABILIZACIÓN O COMPENSACIÓN TARIFARIA (FET) del Sistema de Transporte Masivo-TRASCARIBE, como mecanismo para la cobertura de riesgos asociados a la estabilidad del Sistema de Transporte, y con el objeto de servir como fuente de liquidez para cubrir el diferencial entre la tarifa técnica y la tarifa

al usuario del Sistema, y garantizar la operación de transporte en el Distrito Turístico y Cultural de Cartagena de Indias, en el evento en que se materialice el riesgo de tarifa estipulado en los Contratos de Concesión.

ARTÍCULO SEGUNDO: Constitúyase como una cuenta el “FONDO DE ESTABILIZACIÓN O COMPENSACIÓN TARIFARIA (FET)” en el patrimonio autónomo que administra los recursos del Sistema de Transporte Masivo-TRANSCARIBE.

PARÁGRAFO. El Fondo de Estabilización o Compensación Tarifaria podrá recibir recursos públicos del orden nacional o territorial según lo disponga la Administración Pública.

ARTÍCULO TERCERO: Destina como fuentes de recurso de financiación al FONDO DE ESTABILIZACIÓN O COMPENSACIÓN TARIFARIA (FET), a partir del 01 de julio de 2020, las siguientes fuentes:

1. La totalidad de los recursos recibidos por TRANSCARIBE como reintegro (repago) que hace el Sistema, con los recursos provenientes del recaudo de la tarifa, de los aportes destinados al Fondo Unificado de Desintegración y Operadores (FUDO) a TRANSCARIBE en su rol de Operador de la porción Dos, hasta la suma de VEINTE MIL MILLONES DE PESOS \$20.000.000.000.00,
2. Rendimientos financieros que se generen de los recursos depositados;
3. De los recursos que provengan de otras fuentes de financiación del orden nacional o territorial.”

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:

“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.

### 3.1. 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.

4. Para el reconocimiento de los activos en concesión proporcionados por el concesionario, cuya vida útil sea inferior al plazo del acuerdo de concesión, no será obligatorio el cumplimiento del literal b), señalado en el párrafo anterior.

5. Las erogaciones que la empresa concedente asuma por la operación y mantenimiento de los activos en concesión se reconocerán como gasto en el resultado del periodo.

6. En el momento del reconocimiento, la empresa concedente medirá los activos construidos, desarrollados o adquiridos por el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de la empresa 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 empresa concedente reclasificará los activos entregados al concesionario como activos en concesión, por el valor en libros.

7. Si la empresa 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 empresa 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. 8. Con posterioridad al reconocimiento, los activos en concesión se medirán de acuerdo con lo definido en las normas de Propiedades, planta y equipo o Activos intangibles, según corresponda. (...)

### 5.3. Corrección de errores

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

23. 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.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la empresa reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.” (Subrayado fuera del texto)

## CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones expuestas, se da respuesta a su consulta en los siguientes términos:

I. Reconocimiento repago del FUDO conforme convenio interadministrativo entre el Distrito de Cartagena y Transcribe S.A. del 30 de junio de 2017 y Decreto No. 0319 del 4 de marzo de 2019

a. Recursos transferidos por el Distrito de Cartagena a Transcribe S.A., en virtud del convenio interadministrativo de junio de 2017

Transcribe S.A. deberá reconocer los recursos recibidos del Distrito de Cartagena como un pasivo en la situación financiera, mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERA, o las subcuentas y cuentas que representen la naturaleza de los recursos recibidos, y un crédito en la subcuenta 249025-Suscripción de acciones o participaciones, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

En razón de que, el Acuerdo 018 de 2016 emitido por el Concejo Distrital de Cartagena de Indias D.T. y C. establece que los recursos transferidos por la administración central a, entre otras, sociedades por acciones, se constituirán como aportes patrimoniales del Distrito de Cartagena, y a la fecha Transcribe S.A. no ha emitido los instrumentos patrimoniales correspondientes, por lo cual, mantendrá la obligación hasta tanto emita las acciones a favor del Distrito.

Cuando se emitan las acciones a favor del Distrito de Cartagena, se reconocerá un débito en la subcuenta 249025-Suscripción de acciones o participaciones, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, y un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 3204-CAPITAL SUSCRITO Y PAGADO.

b. Reconocimiento de los aportes al FUDO

Los aportes realizados al Patrimonio Autónomo para la administración del FUDO por parte de Transcribe, serán reconocidos mediante un débito en la subcuenta 192603-Fiducia mercantil, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO, y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERA, o las subcuentas y cuentas que representen la naturaleza de los recursos aportados.

No es pertinente el uso de la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, para el reconocimiento de los aportes al Patrimonio Autónomo para la administración del FUDO, toda vez que, media un contrato de fiducia mercantil entre los operadores y la entidad financiera encargada de la administración de los recursos.

De conformidad con lo anterior, la empresa deberá realizar reclasificación del saldo de la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, a la subcuenta 192603-Fiducia mercantil, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

c. Reconocimiento de los reintegros (repagos) recibidos del Patrimonio Autónomo para la administración del FUDO

Los reintegros o repagos recibidos del Patrimonio Autónomo para la administración del FUDO, se reconocerán mediante la disminución del derecho y la entrada de los recursos, debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERA, o las subcuentas y cuentas que representen la naturaleza de los recursos reintegrados, y acreditando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

d. Reconocimiento de los pagos efectuados al Fondo de Estabilización y compensación Tarifaria (FET)

Mediante Decreto 0319 de 2019, el Distrito de Cartagena crea el Fondo de Estabilización y compensación Tarifaria (FET) como una cuenta en el patrimonio autónomo que administra los recursos del Sistema de Transporte Masivo, por lo cual los aportes realizados por parte de Transcaribe para la conformación de este se reconocerán mediante un débito en la subcuenta 192603-Fiducia mercantil, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO, y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERA, o las subcuentas y cuentas que representen la naturaleza de los recursos aportados.

II. Reconocimiento del Edificio Administrativo donde se encuentran las oficinas administrativas de Transcaribe S.A.

Frente a un contrato de concesión, los activos proporcionados por el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de la concedente, serán reconocidos dentro de la información financiera de la concedente, de forma individual o agrupada, cuando se consideren materiales, siempre que 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 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

De conformidad con lo anterior, para dar respuesta a su consulta, a continuación se exponen posibles escenarios:

i. Si Transcaribe S.A. actúa asumiendo el rol de agente o administrador de los recursos y componentes del Sistema Integrado de Transporte Masivo de Cartagena de Indias y el Distrito de Cartagena actúa como principal, Transcaribe S.A no reconocerá los bienes construidos en ejecución del contrato de concesión. Toda vez que, la incorporación de los activos proporcionados por el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes serán reconocidos por la entidad concedente, esto es, el Distrito de Cartagena.

La entidad concedente medirá el bien al costo, es decir, por los valores directamente atribuibles a su construcción, incluyendo el margen del concesionario, de conformidad con los términos del contrato de concesión.

ii. Si el Distrito de Cartagena y Transcaribe S.A. definen conjuntamente que se transfiera a Transcaribe S.A. el control pleno del edificio administrativo, trasladando el potencial de servicio o beneficios económicos futuros, los riesgos y los pasivos asociados, será Transcaribe S.A. quien deba incorporar el bien dentro de su información financiera.

Si la transferencia del bien corresponde a una transacción sin contraprestación, Transcaribe incorporará el bien por el valor de mercado y, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no es factible obtener ninguna de las anteriores mediciones, se medirá por el valor en libros que tenía el activo en el Distrito de Cartagena, al momento del traslado.

Ahora bien, dado que el bien inmueble fue entregado en condiciones de uso en periodos contables anteriores y que, a la fecha, no se encuentra reconocido en la información financiera de ninguna de las entidades involucradas, de acuerdo al contexto de su consulta, si Transcaribe tiene el control del bien, deberá corregir el error, incorporando el edificio como activo contra la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, de conformidad a lo dispuesto en la Norma de políticas contables, cambio en estimaciones contables y corrección de errores.

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 los ajustes.

Cabe señalar que, si el error es material, deberá efectuarse la reexpresión de los estados financieros, de conformidad con lo establecido en la norma mencionada, en tanto que, de no tratarse de un hecho relevante, procede únicamente el registro por la corrección del error y las respectivas revelaciones en las notas a los estados financieros.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202300009311 DEL 03-03-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros activos-Recursos entregados en administración
	<b>SUBTEMAS</b>	Procedimiento para afectar la subcuenta 190806 Recursos del Régimen Subsidiado administrados por la ADRES por los recursos que son administrados por la ADRES.

Doctora  
LENI MARIA OLARTE LOPEZ

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500003662 del día 9 de enero de 2019, sobre la siguiente consulta:

“En ocasión a la Resolución N° 544 del 26 de noviembre de 2018, “Por la cual se modifica el procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el manejo de los recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud (...)”, me queda la duda en el numeral 2.1.2. Recursos de la participación para la Salud, en cuanto a la cuenta 190806 Recursos del Régimen Subsidiado administrados por la ADRES, puesto que está el procedimiento para debitar la cuenta mas no para acreditarla (Procedimiento para el pago).

Además de esto quiero saber en qué momento me doy cuenta o en qué momento realizo el recaudo.”

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

**CONSIDERACIONES**

El procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el manejo de los recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud anexo a la Resolución 544 de 2018 fue actualizado mediante la Resolución 427 de 2019.

El numeral 2.1 de la citada Resolución señala lo siguiente:

2.1. Reconocimiento y recaudo de los ingresos

(...)



### 2.1.2. Recursos de la Participación para salud

Cuando el Ministerio de Salud y Protección Social (Minsalud) reconozca la participación para salud a favor de las entidades territoriales o de los fondos de salud descentralizados debitará la subcuenta 540817-Participación para salud de la cuenta 5408-SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES y acreditará la subcuenta 240317-Sistema General de Participaciones-Participación para salud de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

Por su parte, la entidad territorial o el Fondo de Salud descentralizado registrará la transferencia de Minsalud, para lo cual debitará la subcuenta 133703-Sistema General de Participaciones-Participación para salud de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 440817-Participación para salud de la cuenta 4408-SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES.

Con el traslado de los recursos de la participación para salud, Minsalud debitará la subcuenta 240317-Sistema General de Participaciones-Participación para salud de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS. Por su parte, la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional (DGCPTN) debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL.

Los recursos que recauda la ADRES se registrarán debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 290401-Recursos Sistema General de Participaciones régimen subsidiado de la cuenta 2904-RECURSOS DE LAS ENTIDADES TERRITORIALES PARA ASEGURAMIENTO EN SALUD.

Por su parte, la entidad territorial o el Fondo de Salud descentralizado debitará la subcuenta 190806-Recursos del Régimen Subsidiado administrados por la ADRES de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta 133703-Sistema General de Participaciones-Participación para salud de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

(...)

Así mismo el numeral 2.2 de la misma normativa dispone:

“2.2. Destinación de los recursos de las entidades territoriales o de los fondos de salud descentralizados:

(...)

La entidad territorial o el Fondo de Salud descentralizado registrará el gasto por la Unidad de Pago por Capitación del Régimen Subsidiado (UPC-S) para lo cual debitará la subcuenta 550210-Unidad de Pago por Capitación Régimen Subsidiado-UPC-S de la cuenta 5502-SALUD y acreditará la subcuenta 248002-Unidad de Pago por Capitación Régimen Subsidiado-UPC-S de la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.

(...)

Cuando la ADRES pague la UPC-S a la EPS-S debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2904-RECURSOS DE LAS ENTIDADES TERRITORIALES PARA ASEGURAMIENTO EN SALUD y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Por su parte, la entidad territorial o el Fondo de Salud descentralizado debitará la subcuenta 248002-Unidad de Pago por Capitación Régimen Subsidiado-UPC-S de la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD y acreditará la subcuenta 190806-Recursos del Régimen Subsidiado administrados por la ADRES de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.”

De otra parte, el numeral de la misma normativa dispone lo siguiente

“27. FLUJO DE INFORMACIÓN Las entidades que participan en la liquidación, recaudo, transferencia, distribución, asignación y administración de las regalías, así como en la ejecución de proyectos y gastos del SGR, deberán implementar procedimientos que garanticen un adecuado flujo de información para que los activos, pasivos, ingresos y gastos queden debida y oportunamente reconocidos y para que haya una correcta conciliación y eliminación de los saldos de operaciones recíprocas.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

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

El procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el manejo de los recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud, anexo a la Resolución 544 de 2018 fue modificado con la Resolución 427 de 2019, por lo tanto la respuesta a esta consulta se fundamenta en esta última norma.

De acuerdo el numeral 2.1 de la Resolución 427 de 2019, la entidad territorial o el Fondo de Salud descentralizado reconocerá el derecho a la transferencia de Minsalud mediante un

débito en la subcuenta 133703-Sistema General de Participaciones-Participación para salud de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 440817-Participación para salud de la cuenta 4408-SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES.

Así mismo, teniendo en cuenta que estos recursos son recaudados por la ADRES en calidad de administrador de los mismos, la entidad territorial o el Fondo de Salud descentralizado reconocerá este hecho en la subcuenta 190806-Recursos del Régimen Subsidiado administrados por la ADRES de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y acreditará la subcuenta 133703-Sistema General de Participaciones-Participación para salud de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Además, la entidad territorial o el Fondo de Salud descentralizado registrará el gasto por la Unidad de Pago por Capitación del Régimen Subsidiado (UPC-S) para lo cual debitará la subcuenta 550210-Unidad de Pago por Capitación Régimen Subsidiado-UPC-S de la cuenta 5502-SALUD y acreditará la subcuenta 248002-Unidad de Pago por Capitación Régimen Subsidiado-UPC-S de la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.

Así mismo de conformidad con el numeral 2.2 sobre el reconocimiento de la destinación de los recursos para salud, el registro crédito en la subcuenta 190806-Recursos del Régimen Subsidiado administrados por la ADRES de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN se realizará cuando la ADRES pague la UPC-S a la EPS-S. En ese momento la entidad territorial o el Fondo de Salud descentralizado, cancelarán la obligación debitando la subcuenta 248002-Unidad de Pago por Capitación Régimen Subsidiado-UPC-S de la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD y acreditando la subcuenta 190806-Recursos del Régimen Subsidiado administrados por la ADRES de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

En cuanto a la operatividad, es importante precisar que las entidades deben implementar estrategias para el flujo oportuno de información con el Ministerio de Salud y con la ADRES con el objetivo de efectuar el reconocimiento de manera oportuna y para que haya una correcta conciliación y eliminación de los saldos de operaciones recíprocas que se generen con esas entidades.

Por otra parte, es pertinente precisar que la dinámica de la cuenta 1908 RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, está definida en el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 620 de 2015, donde se encuentran contemplados los eventos mediante los cuales se acredita este rubro.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000020821 DEL 21-05-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Otros Activos Cuentas por cobrar
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento derechos de reembolso por los servicios de salud No PBS del Régimen subsidiado prestados por la EPS-S

Señora  
EVELYN YANETH RODRÍGUEZ MORALES

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 20205500018223 del 16 de abril de 2020, mediante la cual consulta: A las cuentas por cobrar a entidades territoriales por servicios de salud No PBS, se les calculaba deterioro, como en aplicación del procedimiento señalado en la Resolución N° 427 del 2019, los cobros a realizar a las entidades territoriales se reconocen en la subcuenta 199005-Derechos de reembolso por servicios de salud No PBS relacionados con facturación radicada, entonces ya no se calcula deterioro?

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

**CONSIDERACIONES**

El artículo 11° de la Resolución 427 de 2019, modificó los numerales 2.2.2., 2.2.4., 4.2.1 y 4.2.5. de la Resolución 135 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 el manejo de los recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud, y se modifica el Catálogo General de Cuentas de dicho Marco Normativo Procedimiento contable ", es así como en el numeral 2.2.4. Gastos no incluidos en el Plan de Beneficios en Salud (No PBS), señala:

"2.2.4.2. Cuando la EPS-S deba garantizar y pagar la prestación de servicios de salud No PBS del Régimen Subsidiado

Cuando la EPS-S deba garantizar y pagar la prestación de servicios de salud No PBS del Régimen Subsidiado, en el momento en que se radique la factura de venta o documento

equivalente presentado por la IPS ante la EPS-S, mediante el cual se realicen cobros de prestación de servicios de salud No PBS, la EPS-S debitará la subcuenta 537204-Servicios de salud No PBS de la cuenta 5372-PROVISIÓN PARA SERVICIOS DE SALUD y acreditará la subcuenta 273205-Servicios de salud No PBS de la cuenta 2732-PROVISIÓN PARA SERVICIOS DE SALUD. El valor de la provisión corresponderá a la mejor estimación del valor que la EPS-S tendría que pagar, para lo cual considerará información sobre el comportamiento histórico de las devoluciones o glosas no subsanables aceptadas por la IPS. No obstante, si la EPS-S no cuenta con dicha información, la provisión se registrará por el valor de la factura de venta o documento equivalente radicado por la IPS.

Simultáneamente, la EPS-S registrará el derecho a recobrarle a la entidad territorial o al fondo de salud descentralizado, para lo cual debitará la subcuenta 199002-Derechos de reembolso relacionados con provisiones de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS y acreditará la subcuenta 480854-Derechos de reembolso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS. El valor del derecho corresponderá a la mejor estimación del valor que la EPS-S espera le sea reembolsado por la entidad territorial o el fondo de salud descentralizado, para lo cual considerará información sobre el comportamiento histórico de la facturación que paga la entidad territorial o el fondo de salud descentralizado. No obstante, si la EPS-S no cuenta con dicha información, el valor del derecho se registrará por el valor de la provisión. En todo caso, el valor del derecho de reembolso no será mayor al valor registrado como provisión.

Con el giro previo a la auditoría integral, la EPS-S debitará la subcuenta 273295-Giro previo (Db) de la cuenta 2732-PROVISIÓN PARA SERVICIOS DE SALUD y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Cuando se obtenga nueva información sobre el comportamiento histórico de las devoluciones o glosas no subsanables aceptadas por la IPS o una vez surtida la auditoría, la EPS-S ajustará el valor de la provisión. Si el valor de la provisión aumenta, la EPS-S debitará la subcuenta 537204-Servicios de salud No PBS de la cuenta 5372-PROVISIÓN PARA SERVICIOS DE SALUD y acreditará la subcuenta 273205-Servicios de salud No PBS de la cuenta 2732-PROVISIÓN PARA SERVICIOS DE SALUD. Si por el contrario el valor de la provisión disminuye, la EPS-S debitará la subcuenta 273205-Servicios de salud No PBS de la cuenta 2732-PROVISIÓN PARA SERVICIOS DE SALUD y acreditará la subcuenta 537204-Servicios de salud No PBS de la cuenta 5372-PROVISIÓN PARA SERVICIOS DE SALUD, si el gasto se reconoció en el mismo periodo contable, o la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, si el gasto se reconoció en periodos contables anteriores.

Cuando se obtenga nueva información sobre el comportamiento histórico de la facturación

que paga la entidad territorial o el fondo de salud descentralizado o una vez surtida la auditoría, la EPS-S ajustará el derecho de reembolso. Si el valor del derecho aumenta, la EPS-S debitará la subcuenta 199002-Derechos de reembolso relacionados con provisiones de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS y acreditará la subcuenta 480854-Derechos de reembolso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS. Si el valor del derecho disminuye, la EPS-S debitará la subcuenta 480854-Derechos de reembolso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, si el ingreso se reconoció en el mismo periodo contable, o la subcuenta 589037-Pérdida en la actualización de los derechos de reembolso de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, si el ingreso se reconoció en periodos contables anteriores, y acreditará la subcuenta 199002-Derechos de reembolso relacionados con provisiones de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS.

Con la obligación de pago, una vez surtida la auditoría, la EPS-S debitará la subcuenta 273205-Servicios de salud No PBS de la cuenta 2732-PROVISIÓN PARA SERVICIOS DE SALUD y acreditará la subcuenta 248005-Servicios de salud No PBS de la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD, por el valor a pagar.

Con la autorización de pago, la EPS-S debitará la subcuenta 248005-Servicios de salud No PBS de la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD y acreditará la subcuenta 273295-Giro previo (Db) de la cuenta 2732-PROVISIÓN PARA SERVICIOS DE SALUD.

Ahora bien, si el valor de la cuenta por pagar es menor que el valor del giro previo, la EPS-S debitará la subcuenta 132290-Otros ingresos por la administración del sistema de seguridad social en salud de la cuenta 1322-ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, si realiza el cobro de la diferencia, o la subcuenta que corresponda de la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD, si la diferencia se cruza con otra obligación, y acreditará la subcuenta 273295-Giro previo (Db) de la cuenta 2732-PROVISIÓN PARA SERVICIOS DE SALUD. Con el recaudo de la diferencia, la EPS-S debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 132290-Otros ingresos por la administración del sistema de seguridad social en salud de la cuenta 1322-ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD.

Si por el contrario el valor de la cuenta por pagar es mayor que el valor del giro previo, con el pago del excedente, la EPS-S debitará la subcuenta 248005-Servicios de salud No PBS de la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

En el momento en que se radique el recobro o cobro presentado por la EPS-S ante la entidad territorial o fondo de salud descentralizado, mediante el cual se realicen cobros o recobros de prestación de servicios de salud No PBS, la entidad territorial o el fondo de salud descentralizado debitará la subcuenta 550219-Servicios de salud No PBS de la cuenta 5502-SALUD y acreditará la subcuenta 273205-Servicios de salud No PBS de la cuenta 2732-PROVISIÓN PARA SERVICIOS DE SALUD. El valor de la provisión corresponderá a la mejor estimación del valor que la entidad territorial o el fondo de salud descentralizado tendría que pagar, para lo cual considerará información sobre el comportamiento histórico de las devoluciones o glosas no subsanables aceptadas por la EPS-S. No obstante, si la entidad territorial o el fondo de salud descentralizado no cuenta con dicha información, la provisión se registrará por el valor del recobro o cobro radicado por la EPS-S.

Por su parte, la EPS-S reclasificará los derechos de reembolso, para lo cual debitará la subcuenta 199005-Derechos de reembolso por servicios de salud No PBS relacionados con facturación radicada de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS y acreditará la subcuenta 199002-Derechos de reembolso relacionados con provisiones de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS.

Cuando se obtenga nueva información sobre el comportamiento histórico de la facturación que paga la entidad territorial o el fondo de salud descentralizado o una vez surtida la auditoría, la EPS-S ajustará el derecho de reembolso. Si el valor del derecho aumenta, la EPS-S debitará la subcuenta 199005-Derechos de reembolso por servicios de salud No PBS relacionados con facturación radicada de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS y acreditará la subcuenta 480854-Derechos de reembolso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS. Si el valor del derecho disminuye, la EPS-S debitará la subcuenta 480854-Derechos de reembolso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, si el ingreso se reconoció en el mismo periodo contable, o la subcuenta 589037-Pérdida en la actualización de los derechos de reembolso de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, si el ingreso se reconoció en periodos contables anteriores, y acreditará la subcuenta 199005-Derechos de reembolso por servicios de salud No PBS relacionados con facturación radicada de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS.

Cuando se obtenga nueva información sobre el comportamiento histórico de las devoluciones o glosas no subsanables aceptadas por la EPS-S o una vez surtida la auditoría, la entidad territorial o fondo de salud descentralizado ajustará el valor de la provisión. Si el valor de la provisión aumenta, la entidad territorial o fondo de salud descentralizado debitará la subcuenta 550219-Servicios de salud No PBS de la cuenta 5502-SALUD y acreditará la subcuenta 273205-Servicios de salud No PBS de la cuenta 2732-PROVISIÓN

PARA SERVICIOS DE SALUD. Si por el contrario el valor de la provisión disminuye, la entidad territorial o fondo de salud descentralizado debitará la subcuenta 273205-Servicios de salud No PBS de la cuenta 2732-PROVISIÓN PARA SERVICIOS DE SALUD y acreditará la subcuenta 550219-Servicios de salud No PBS de la cuenta 5502-SALUD, si el gasto se reconoció en el mismo periodo contable, o la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, si el gasto se reconoció en periodos contables anteriores.

Con la obligación de pago, una vez surtida la auditoría, la entidad territorial o el fondo de salud descentralizado debitará la subcuenta 273205-Servicios de salud No PBS de la cuenta 2732-PROVISIÓN PARA SERVICIOS DE SALUD y acreditará la subcuenta 248005-Servicios de salud No PBS de la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD, por el valor a pagar. Por su parte, la EPS-S debitará la subcuenta 132216-Cuentas por cobrar No PBS radicadas de la cuenta 1322-ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD y acreditará la subcuenta 199005-Derechos de reembolso por servicios de salud No PBS relacionados con facturación radicada de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS, por el valor a recaudar.

Con el pago, la entidad territorial o el fondo de salud descentralizado debitará la subcuenta 248005-Servicios de salud No PBS de la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Por su parte, la EPS-S debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 132216-Cuentas por cobrar No PBS radicadas de la cuenta 1322-ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD.

Para el caso de los cobros, cuando la entidad territorial o el fondo de salud descentralizado efectúe el pago de los servicios de salud No PBS directamente a la IPS, con el giro de los recursos la EPS-S debitará la subcuenta 248118-Obligaciones por servicios No PBS de la cuenta 2481-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD y acreditará la subcuenta 132216-Cuentas por cobrar No PBS radicadas de la cuenta 1322-ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD.” (Subrayados fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

La Resolución 427 de 2019, regula el procedimiento contable a aplicar por la EPS-S cuando esta debe garantizar y pagar la prestación de servicios de salud No PBS del Régimen Subsidiado, el cual señala que en el momento de radicación de la factura de venta o documento equivalente que presenta la IPS ante la EPS-S, esta última, reconocerá la



obligación como una provisión en la subcuenta 273205-Servicios de salud No PBS de la cuenta 2732-PROVISIÓN PARA SERVICIOS DE SALUD.

Simultáneamente reconocerá el derecho de reembolso en la subcuenta 199002-Derechos de reembolso relacionados con provisiones de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS, afectando el ingreso, por el valor de la mejor estimación que la EPS-S espera le sea reembolsado por la entidad territorial o el fondo de salud descentralizado, conforme lo señala el numeral 2.2.4.2 del procedimiento descrito en las consideraciones, saldos que pueden variar según la información que surja en el proceso de auditoría.

El valor registrado como provisión en el pasivo se afectará con el giro realizado por la EPS-S, previamente al resultado de la auditoría integral, así como por las variaciones que se originen en información de devoluciones o glosas no subsanables. Variaciones que igualmente afectarán el saldo de la subcuenta 199002-Derechos de reembolso relacionados con provisiones de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS.

Posteriormente, surtido el proceso de auditoría y determinado el valor definitivo de la cuenta por pagar, la EPS-S reclasifica el saldo del pasivo por provisión a la cuenta de pasivo por el valor a pagar, la cual se cancela con la autorización de pago.

Cuando el valor de la cuenta por pagar definitiva es menor al giro previamente realizado, es en este evento que surge el registro de la cuenta por cobrar en la subcuenta 132290-Otros ingresos por la administración del sistema de seguridad social en salud de la cuenta 1322-ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA DE SEGURIDAD EN SALUD, la cual se cancelará con el recaudo respectivo.

Ahora, al presentarse recobros a la entidad territorial, el saldo pendiente en la subcuenta 199002-Derechos de reembolso relacionados con provisiones de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS, se reclasifica a la subcuenta 199005-Derechos de reembolso por servicios de salud No PBS relacionados con facturación radicada de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS.

Terminado el proceso de auditoría, el saldo de la subcuenta 199005-Derechos de reembolso por servicios de salud No PBS relacionados con facturación radicada de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS, se reclasifica a la subcuenta 132216-Cuentas por cobrar No PBS radicadas, de la cuenta 1322-

ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, la cual será cancelada con el recaudo respectivo.

Según lo anotado, cuando la EPS-S garantiza y paga la prestación de servicios de salud No PBS del Régimen subsidiado, el procedimiento contable dispone que los derechos por los servicios de salud prestados que debe cobrar a las entidades territoriales o a los fondos de salud descentralizados se clasifican inicialmente en Otros activos como derechos de reembolso, hasta cuando culmine el proceso de auditoría, caso en el cual si hay lugar a un cobro se registra el derecho cierto como Cuenta por cobrar, a la cual si aplica el cálculo por deterioro según lo dispuesto en la respectiva norma.

De otra parte, la EPS-S revisará los saldos en cuentas por cobrar que venía presentando para, acorde con el procedimiento aquí mencionado, efectuar las reclasificaciones y ajustes a que haya lugar.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000021111 DEL 27-05-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Otros activos Provisiones Otros pasivos Otros ingresos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable del deterioro acumulado de las cuentas por cobrar registradas en las subcuentas 132215 y 132218, eliminadas por la Resolución 427 de 2019 de la CGN. Reconocimiento de los recursos de presupuesto máximo establecidos mediante la Resolución 205 de 2020 del Ministerio de Salud y Protección Social. Medición inicial de la provisión por servicios de salud no PBS. Reconocimiento de los valores a cargo del ente territorial o la ADRES de los servicios de salud no PBS.

Doctora  
MARTHA NELLY CEBALLOS MEJÍA  
Jefe de Contabilidad y Presupuesto  
Alianza Medellín Antioquia EPS S.A.S.  
Medellín, Antioquia

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500019322, el día 23 de abril de 2020, mediante la cual consulta:

“Teniendo en cuenta que la Contaduría General de la Nación es la responsable de determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad pública, le solicito orientación para realizar la reclasificación del deterioro de las cuentas por cobrar correspondientes a las facturas que estaban pendientes por conciliar a diciembre 31 de 2019 y que reposaban en las subcuentas 132215 y 132218, las cuales se trasladaron al grupo 19-Otros Activos, en la subcuenta 199005-Derechos de reembolso por servicios de salud NO PBS relacionados con facturación radicada, en cumplimiento de la Resolución 427 del 23 de diciembre de 2019.

La orientación solicitada se fundamenta en la dificultad que se ha presentado con los reportes de la Superintendencia Nacional de Salud, toda vez que la plataforma genera mensaje de error porque el saldo en la cuenta 1385-Deterioro Acumulado de Cuentas por Cobrar, es superior al saldo deteriorable por la edad de las facturas que reposan en las cuentas por cobrar 1322-Administración del Sistema de Seguridad Social en Salud.

Así mismo solicitamos su directriz para el reconocimiento de los ingresos recibidos por anticipado de los meses de abril y mayo del Presupuesto Máximo, en el marco de la Resolución 0000205 del 17 de febrero de 2020 del Ministerio de Salud y Protección Social.

También necesitamos aclarar si en las subcuentas 273205-Servicios de Salud NO PBS, se reconoce el total de la factura o solamente el valor del componente glosado.

No evidenciamos si la subcuenta 537204-Servicios de Salud NO PBS, debe disminuirse con los valores aceptados por el ente territorial o de la Administradora de los Recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud-ADRES, toda vez que dichos servicios no constituyen gasto para la EPS, por lo tanto, no deberían acumularse en la mencionada cuenta de la provisión.”

Mediante comunicación electrónica, el día 13 de mayo de 2020, se preguntó sobre los deudores de las facturas reconocidas en la cuenta “132215-Cuentas por cobrar No PBS pendientes de radicar” y sobre los indicios que tuvo la empresa para determinar que había deterioro en los saldos de las cuentas por cobrar de las subcuentas “132215-Cuentas por cobrar No PBS pendientes de radicar” y “132218-Cuentas por cobrar entidades territoriales radicadas”. No obstante, hasta la fecha no se ha recibido respuesta sobre dichas preguntas.

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

## CONSIDERACIONES

El artículo 240 de la Ley 1955 de 2019, mediante el cual se crea el presupuesto máximo como mecanismo de financiación de los servicios y tecnologías en salud que no se encuentran cubiertos por los recursos de la Unidad de Pago por Capitación, establece:

“ARTÍCULO 240. EFICIENCIA DEL GASTO ASOCIADO A LA PRESTACIÓN DEL SERVICIO Y TECNOLOGÍAS NO FINANCIADOS CON CARGO A LOS RECURSOS DE LA UPC. Los servicios y tecnologías en salud no financiados con cargo a los recursos de la UPC serán gestionados por las EPS quienes los financiarán con cargo al techo o presupuesto máximo que les transfiera para tal efecto la Administradora de los Recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud (ADRES). El techo o presupuesto máximo anual por EPS se

establecerá de acuerdo a la metodología que defina el Ministerio de Salud y Protección Social, la cual considerará incentivos al uso eficiente de los recursos. En ningún caso, el cumplimiento del techo por parte de las EPS deberá afectar la prestación del servicio. Lo anterior, sin perjuicio del mecanismo de negociación centralizada contemplado en el artículo 71 de la Ley 1753 de 2015.

En todo caso, las Entidades Promotoras de Salud (EPS) considerarán la regulación de precios, aplicarán los valores máximos por tecnología o servicio que defina el Ministerio de Salud y Protección Social y remitirán la información que este requiera. La ADRES ajustará sus procesos administrativos, operativos, de verificación, control y auditoría para efectos de implementar lo previsto en este artículo.

PARÁGRAFO. Las EPS podrán implementar mecanismos financieros y de seguros para mitigar el riesgo asociado a la gestión de los servicios y tecnologías no financiados con cargo a los recursos de la UPC.” (Subrayado fuera de texto)

La Resolución 205 de 2020 del Ministerio de Salud y Protección Social, establece:

“Artículo 1. Objeto. La presente resolución tiene por objeto establecer disposiciones en relación con el presupuesto máximo para la gestión y financiación de los servicios y tecnologías en salud no financiados con cargo a la Unidad de Pago por Capitación -UPC y no excluidos de la financiación con recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud-SGSSS, en los componentes de medicamentos, alimentos para propósitos médicos especiales (APME), procedimientos y servicios complementarios, de los afiliados a los regímenes contributivo y subsidiado y, se adopta la metodología para su definición.

Artículo 2. Ámbito de aplicación. Las disposiciones contenidas en la presente resolución aplican a las Entidades Promotoras de Salud-EPS y Entidades Obligadas a Compensar EOC de los regímenes contributivo y subsidiado, a las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud-IPS, operadores logísticos de tecnologías en salud y gestores farmacéuticos, a la Administradora de los Recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud-ADRES y a los demás actores del Sistema General de Seguridad Social en Salud.” (Subrayado fuera de texto)

El Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, el anexo de la Resolución No. 414 de 2014 y sus modificaciones, establece:

“CAPÍTULO II. PASIVOS  
(...)”

## 6. PROVISIONES

(...)

### 6.2. Medición inicial

15. Las provisiones se medirán por el valor que refleje la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación presente o para transferirla a un tercero en la fecha de presentación. Dicha estimación tendrá en cuenta los desenlaces asociados de mayor probabilidad, a experiencia que se tenga en operaciones similares, los riesgos e incertidumbres y los informes de expertos, entre otros.

16. El riesgo implica considerar la variabilidad en los desenlaces posibles. Un ajuste por la existencia de riesgo puede aumentar el valor por el que se mide una obligación. Será preciso tener precaución al realizar juicios en condiciones de incertidumbre, de manera que no se sobreestimen los activos o los ingresos y que no se subestimen los pasivos o los gastos. No obstante, la incertidumbre no será una justificación para la creación de provisiones excesivas, o para la sobrevaloración deliberada de los pasivos.

17. Las incertidumbres que rodean el valor a reconocer como provisión se tratan de diferentes formas, atendiendo a las circunstancias particulares de cada caso. En caso de que la provisión que se esté midiendo se refiera a una población importante de casos individuales, la obligación presente se estimará aplicando el método estadístico del Valor Esperado, el cual consiste en promediar todos los posibles desenlaces por sus probabilidades asociadas. Cuando exista un rango de desenlaces posibles con la misma probabilidad, la empresa utilizará el valor medio del intervalo para estimar la provisión.

18. Cuando el efecto del valor del dinero en el tiempo resulte significativo, el valor de la provisión será el valor presente de los valores que se espera sean requeridos para liquidar la obligación. La tasa de descuento utilizada para este cálculo será la tasa antes de impuestos que refleje las evaluaciones actuales del mercado correspondientes al valor del dinero en el tiempo y los riesgos específicos del pasivo correspondiente. En todo caso, la tasa de descuento no deberá reflejar los riesgos que ya hayan sido objeto de ajuste en las estimaciones de los flujos de efectivo futuros relacionados con la provisión.

(...)

## CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

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

## ERRORES

(...)

## 4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

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

23. 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.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

25. 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.

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

27. 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.

28. Cuando la entidad 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)

Asimismo, el Catálogo General de Cuentas para Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público establece:

“2732-PROVISIÓN PARA SERVICIOS DE SALUD

#### DESCRIPCIÓN

Representa el valor estimado de las obligaciones originadas en la prestación de servicios de salud, con respecto a las cuales se ha establecido que, para cancelarlas, existe la probabilidad de que la entidad tenga que desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos y pueda realizarse una estimación fiable del valor de la obligación.

La subcuenta *Giro previo (Db)* se afectará con el valor que, de acuerdo con las disposiciones legales vigentes, la entidad gire con anterioridad a la auditoría integral.

#### DINÁMICA

##### SE DEBITA CON:

- 1-El valor trasladado a la cuenta por pagar correspondiente.
- 2-El menor valor de la provisión generado como consecuencia de su actualización o ajuste.
- 3-El valor de la provisión constituida cuando desaparezca la causa que la originó.
- 4-El valor girado por la entidad con anterioridad a la auditoría integral.

##### SE ACREDITA CON:

- 1-El valor estimado de la provisión constituida.
  - 2-El mayor valor de la provisión generado como consecuencia de su actualización o ajuste.
- (...)



## 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO

## DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los pagos recibidos de manera anticipada por la empresa en desarrollo de su actividad, los cuales se reconocen como ingresos en los periodos en los que se produce la contraprestación en bienes o servicios.

## DINÁMICA

## SE DEBITA CON:

- 1-El valor de los ingresos causados en cada ejercicio.
- 2-El valor de las devoluciones y legalizaciones inherentes al pago anticipado.

## SE ACREDITA CON:

- 1-El valor de los pagos recibidos anticipadamente por los diferentes conceptos.”  
(Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el manejo de los recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud, modificado por la Resolución 427 de 2019, establece:

“2. RECURSOS DE LAS ENTIDADES TERRITORIALES O FONDOS DE SALUD DESCENTRALIZADOS  
(...)”

2.2. Destinación de los recursos de las entidades territoriales o de los fondos de salud descentralizados  
(...)”

2.2.4. Gastos no incluidos en el Plan de Beneficios en Salud (No PBS)  
(...)”

2.2.4.2. Cuando la EPS-S deba garantizar y pagar la prestación de servicios de salud No PBS del Régimen Subsidiado

Cuando la EPS-S deba garantizar y pagar la prestación de servicios de salud No PBS del Régimen Subsidiado, en el momento en que se radique la factura de venta o documento equivalente presentado por la IPS ante la EPS-S, mediante el cual se realicen cobros de prestación de servicios de salud No PBS, la EPS-S debitará la subcuenta 537204-Servicios de salud No PBS de la cuenta 5372-PROVISIÓN PARA SERVICIOS DE SALUD y acreditará la

subcuenta 273205-Servicios de salud No PBS de la cuenta 2732-PROVISIÓN PARA SERVICIOS DE SALUD. El valor de la provisión corresponderá a la mejor estimación del valor que la EPS-S tendría que pagar, para lo cual considerará información sobre el comportamiento histórico de las devoluciones o glosas no subsanables aceptadas por la IPS. No obstante, si la EPS-S no cuenta con dicha información, la provisión se registrará por el valor de la factura de venta o documento equivalente radicado por la IPS.

Simultáneamente, la EPS-S registrará el derecho a recobrarle a la entidad territorial o al fondo de salud descentralizado, para lo cual debitará la subcuenta 199002-Derechos de reembolso relacionados con provisiones de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS y acreditará la subcuenta 480854-Derechos de reembolso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS. El valor del derecho corresponderá a la mejor estimación del valor que la EPS-S espera le sea reembolsado por la entidad territorial o el fondo de salud descentralizado, para lo cual considerará información sobre el comportamiento histórico de la facturación que paga la entidad territorial o el fondo de salud descentralizado. No obstante, si la EPS-S no cuenta con dicha información, el valor del derecho se registrará por el valor de la provisión. En todo caso, el valor del derecho de reembolso no será mayor al valor registrado como provisión.

Con el giro previo a la auditoría integral, la EPS-S debitará la subcuenta 273295-Giro previo (Db) de la cuenta 2732-PROVISIÓN PARA SERVICIOS DE SALUD y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Cuando se obtenga nueva información sobre el comportamiento histórico de las devoluciones o glosas no subsanables aceptadas por la IPS o una vez surtida la auditoría, la EPS-S ajustará el valor de la provisión. Si el valor de la provisión aumenta, la EPS-S debitará la subcuenta 537204-Servicios de salud No PBS de la cuenta 5372-PROVISIÓN PARA SERVICIOS DE SALUD y acreditará la subcuenta 273205-Servicios de salud No PBS de la cuenta 2732-PROVISIÓN PARA SERVICIOS DE SALUD. Si por el contrario el valor de la provisión disminuye, la EPS-S debitará la subcuenta 273205-Servicios de salud No PBS de la cuenta 2732-PROVISIÓN PARA SERVICIOS DE SALUD y acreditará la subcuenta 537204-Servicios de salud No PBS de la cuenta 5372-PROVISIÓN PARA SERVICIOS DE SALUD, si el gasto se reconoció en el mismo periodo contable, o la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, si el gasto se reconoció en periodos contables anteriores.

Cuando se obtenga nueva información sobre el comportamiento histórico de la facturación que paga la entidad territorial o el fondo de salud descentralizado o una vez surtida la auditoría, la EPSS ajustará el derecho de reembolso. Si el valor del derecho aumenta, la EPS-S debitará la subcuenta 199002-Derechos de reembolso relacionados con provisiones de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS y

acreditará la subcuenta 480854-Derechos de reembolso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS. Si el valor del derecho disminuye, la EPS-S debitará la subcuenta 480854-Derechos de reembolso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, si el ingreso se reconoció en el mismo periodo contable, o la subcuenta 589037-Pérdida en la actualización de los derechos de reembolso de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, si el ingreso se reconoció en periodos contables anteriores, y acreditará la subcuenta 199002-Derechos de reembolso relacionados con provisiones de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS.

Con la obligación de pago, una vez surtida la auditoría, la EPS-S debitará la subcuenta 273205-Servicios de salud No PBS de la cuenta 2732-PROVISIÓN PARA SERVICIOS DE SALUD y acreditará la subcuenta 248005-Servicios de salud No PBS de la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD, por el valor a pagar.

Con la autorización de pago, la EPS-S debitará la subcuenta 248005-Servicios de salud No PBS de la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD y acreditará la subcuenta 273295-Giro previo (Db) de la cuenta 2732-PROVISIÓN PARA SERVICIOS DE SALUD.

Ahora bien, si el valor de la cuenta por pagar es menor que el valor del giro previo, la EPS-S debitará la subcuenta 132290-Otros ingresos por la administración del sistema de seguridad social en salud de la cuenta 1322-ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, si realiza el cobro de la diferencia, o la subcuenta que corresponda de la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD, si la diferencia se cruza con otra obligación, y acreditará la subcuenta 273295-Giro previo (Db) de la cuenta 2732-PROVISIÓN PARA SERVICIOS DE SALUD. Con el recaudo de la diferencia, la EPS-S debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 132290-Otros ingresos por la administración del sistema de seguridad social en salud de la cuenta 1322-ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD.

Si por el contrario el valor de la cuenta por pagar es mayor que el valor del giro previo, con el pago del excedente, la EPS-S debitará la subcuenta 248005-Servicios de salud No PBS de la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

(...)

#### 4. OTROS RECURSOS ADMINISTRADOS POR LA ADRES

(...)

## 4.2. Reconocimiento y pago de gastos (...)

### 4.2.5. Gastos no incluidos en el Plan de Beneficios en Salud (No PBS)

Para efectos de este numeral, los servicios y tecnologías en salud no financiadas por la UPC se denominarán servicios de salud No PBS.

En el momento en que se radique la factura de venta o documento equivalente presentado por la IPS ante la EPS o EOC, mediante el cual se realicen cobros de prestación de servicios de salud No PBS, la EPS o EOC debitará la subcuenta 537204-Servicios de salud No PBS de la cuenta 5372-PROVISIÓN PARA SERVICIOS DE SALUD y acreditará la subcuenta 273205-Servicios de salud No PBS de la cuenta 2732-PROVISIÓN PARA SERVICIOS DE SALUD. El valor de la provisión corresponderá a la mejor estimación del valor que la EPS o EOC tendría que pagar, para lo cual considerará información sobre el comportamiento histórico de las devoluciones o glosas no subsanables aceptadas por la IPS. No obstante, si la EPS o EOC no cuenta con dicha información, la provisión se registrará por el valor de la factura de venta o documento equivalente radicado por la IPS.

Simultáneamente, la EPS o EOC registrará el derecho a recobrarle a la ADRES, para lo cual debitará la subcuenta 199002-Derechos de reembolso relacionados con provisiones de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS y acreditará la subcuenta 480854-Derechos de reembolso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS. El valor del derecho corresponderá a la mejor estimación del valor que la EPS o EOC espera le sea reembolsado por la ADRES, para lo cual considerará información sobre el comportamiento histórico de la facturación que paga la ADRES. No obstante, si la EPS o EOC no cuenta con dicha información, el valor del derecho se registrará por el valor de la provisión. En todo caso, el valor del derecho de reembolso no será mayor al valor registrado como provisión.

Con el giro previo a la auditoría integral, la EPS o EOC debitará la subcuenta 273295-Giro previo (Db) de la cuenta 2732-PROVISIÓN PARA SERVICIOS DE SALUD y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Cuando se obtenga nueva información sobre el comportamiento histórico de las devoluciones o glosas no subsanables aceptadas por la IPS o una vez surtida la auditoría, la EPS o EOC ajustará el valor de la provisión. Si el valor de la provisión aumenta, la EPS o EOC debitará la subcuenta 537204-Servicios de salud No PBS de la cuenta 5372-PROVISIÓN PARA SERVICIOS DE SALUD y acreditará la subcuenta 273205-Servicios de salud No PBS de la

cuenta 2732-PROVISIÓN PARA SERVICIOS DE SALUD. Si por el contrario el valor de la provisión disminuye, la EPS o EOC debitará la subcuenta 273205-Servicios de salud No PBS de la cuenta 2732-PROVISIÓN PARA SERVICIOS DE SALUD y acreditará la subcuenta 537204-Servicios de salud No PBS de la cuenta 5372-PROVISIÓN PARA SERVICIOS DE SALUD, si el gasto se reconoció en el mismo periodo contable, o la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, si el gasto se reconoció en periodos contables anteriores.

Cuando se obtenga nueva información sobre el comportamiento histórico de la facturación que paga la ADRES o una vez surtida la auditoría, la EPS o EOC ajustará el derecho de reembolso. Si el valor del derecho aumenta, la EPS o EOC debitará la subcuenta 199002-Derechos de reembolso relacionados con provisiones de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS y acreditará la subcuenta 480854-Derechos de reembolso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS. Si el valor del derecho disminuye, la EPS o EOC debitará la subcuenta 480854-Derechos de reembolso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, si el ingreso se reconoció en el mismo periodo contable, o la subcuenta 589037-Pérdida en la actualización de los derechos de reembolso de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, si el ingreso se reconoció en periodos contables anteriores, y acreditará la subcuenta 199002-Derechos de reembolso relacionados con provisiones de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS.

Con la obligación de pago, una vez surtida la auditoría, la EPS o EOC debitará la subcuenta 273205-Servicios de salud No PBS de la cuenta 2732-PROVISIÓN PARA SERVICIOS DE SALUD y acreditará la subcuenta 248118-Obligaciones por servicios No PBS de la cuenta 2481-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, por el valor a pagar.

Con la autorización de pago, la EPS o EOC debitará la subcuenta 248005-Servicios de salud No PBS de la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD y acreditará la subcuenta 273295-Giro previo (Db) de la cuenta 2732-PROVISIÓN PARA SERVICIOS DE SALUD.

Ahora bien, si el valor de la cuenta por pagar es menor que el valor del giro previo, la EPS o EOC debitará la subcuenta 132290-Otros ingresos por la administración del sistema de seguridad social en salud de la cuenta 1322-ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, si realiza el cobro de la diferencia, o la subcuenta que corresponda de la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD, si la diferencia se cruza con otra obligación, y acreditará la subcuenta 273295-Giro previo (Db) de la cuenta 2732-PROVISIÓN PARA SERVICIOS DE SALUD. Con el recaudo de la diferencia, la EPS o EOC debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES

FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 132290-Otros ingresos por la administración del sistema de seguridad social en salud de la cuenta 1322-ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD.

Si por el contrario el valor de la cuenta por pagar es mayor que el valor del giro previo, con el pago del excedente, la EPS o EOC debitará la subcuenta 248005-Servicios de salud No PBS de la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Sobre el tratamiento contable del deterioro acumulado de las cuentas por cobrar que se encontraban reconocidas en los saldos de las subcuentas 132215 y 132218, eliminadas por la Resolución 427 de 2019 de la CGN:

Hasta que no se aclaren las siguientes inquietudes enviadas mediante comunicación electrónica el pasado 13 de mayo de 2020, la CGN no podrá absolver esta parte de su consulta:

1. ¿Quiénes son los deudores de las facturas que se encontraban reconocidas en la subcuenta 132215?
2. ¿Cómo se determinó que existía deterioro de valor sobre los saldos de las subcuentas 132215 y 132218?

Por tanto, se solicita amablemente que se disipen estas dudas sobre el contexto particular de esta parte de su consulta, con el fin de emitir un concepto pertinente al respecto.

Sobre el reconocimiento del presupuesto máximo establecido en la Resolución 205 de 2020 del Ministerio de Salud y Protección Social:

Como resultado de la implementación del presupuesto máximo, creado por el artículo 240 de la Ley 1955 de 2019 y reglamentado por la Resolución 205 de 2020 del Ministerio de Salud y Protección Social, la EPS debe reconocer los recursos recibidos como un crédito en la subcuenta 291090-Otros ingresos recibidos por anticipado de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, cuya contrapartida será el débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Una vez se inicie la ejecución de los recursos recibidos, con la efectiva prestación de los servicios de la salud asociados al presupuesto máximo, se debitará la subcuenta 291090-Otros ingresos recibidos por anticipado de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, cuya contrapartida será el crédito en la subcuenta 431190-Otros ingresos por la administración del sistema de seguridad social en salud de la cuenta 4311-ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD.

Este procedimiento será aplicable hasta el momento en que la CGN emita la(s) resolución(es) que modifique(n) 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 o el procedimiento contable para el reconocimiento de los hechos económicos relacionados con el manejo de los recursos del sistema general de seguridad social en salud.

Sobre el valor a reconocer en la subcuenta “273205-Servicios de salud no PBS”, entre el valor total de la factura o el componente glosado:

Como se establece en la norma sobre Provisiones del capítulo II Pasivos, la EPS debe realizar la medición inicial de las provisiones atendiendo a “los desenlaces asociados de mayor probabilidad, a experiencia que se tenga en operaciones similares, los riesgos e incertidumbres y los informes de expertos, entre otros.” En el caso particular de esta consulta, la EPS debe tener en cuenta la probabilidad de que la IPS acepte o no la glosa realizada a cada factura para la medición inicial de la provisión asociada.

Asimismo, el Procedimiento para el reconocimiento de los hechos económicos relacionados con el manejo de los recursos del sistema de seguridad social en salud establece que la provisión a reconocer en las subcuentas de la cuenta 2732-PROVISIÓN PARA SERVICIOS DE SALUD, debe corresponder “a la mejor estimación del valor que la EPS o EOC tendría que pagar, para lo cual considerará información sobre el comportamiento histórico de las devoluciones o glosas no subsanables aceptadas por la IPS. No obstante, si la EPS o EOC no cuenta con dicha información, la provisión se registrará por el valor de la factura de venta o documento equivalente radicado por la IPS.”

Por lo tanto, al realizar la estimación para la medición inicial de una provisión asociada con las facturas de las IPS, la EPS debe tener en cuenta el comportamiento histórico de las glosas y devoluciones aceptadas por la IPS. Como la probabilidad de aceptación de la glosa depende del comportamiento histórico que haya tenido cada IPS frente a las glosas realizadas por la EPS, no se puede establecer un parámetro general para todas las facturas recibidas. Lo anterior implica que, para las facturas remitidas por algunas IPS, el reconocimiento de la provisión se hará por la estimación basada en el comportamiento histórico de aceptación de las glosas de dichas IPS y en el caso de las facturas emitidas por

otras IPS, de las que no se tiene información del comportamiento histórico sobre la aceptación de las glosas, la provisión se mide por el valor total de la factura recibida.

Sobre el reconocimiento, en el resultado del ejercicio de la EPS, de los valores aceptados por la ADRES o el ente territorial, relacionados con los servicios de salud no PBS:

Como se establece en el citado Procedimiento para el reconocimiento de los hechos económicos relacionados con el manejo de los recursos del sistema de seguridad social en salud, la subcuenta 537204-Servicios de salud No PBS de la cuenta 5372-PROVISIÓN PARA SERVICIOS DE SALUD se debita con el valor de las provisiones reconocidas por los servicios de salud no PBS y no se relaciona con el derecho de reembolso a cargo de la ADRES o los fondos descentralizados de los entes territoriales.

Atendiendo al citado procedimiento, los derechos de reembolso deben reconocerse simultáneamente al reconocimiento de la provisión, por lo que aquellos valores aceptados por la ADRES o el ente territorial se reconocen en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS, cuya contrapartida es la subcuenta 480854-Derechos de reembolso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS. Por tanto, el reembolso reconocido como ingreso compensa la provisión reconocida como gasto en el resultado del ejercicio, realizando una representación fiel de lo que corresponde efectivamente al resultado derivado de la operación propia de la empresa.

\*\*\*



<b>CONCEPTO No. 20202000021771 DEL 04-06-2020</b>
---

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Otros Activos
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de los recursos entregados en administración a Fondos de cesantías

Doctora  
 MARLESBY SOTELO  
 Subdirector Operativo-Dirección Financiera  
 ESE Hospital Universitario de la Samaritana  
 Bogotá

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500025152, el día 27 de mayo de 2020, mediante la cual solicita concepto a cerca del reconocimiento de las cesantías retroactivas entregadas en administración a un Fondo Privado, teniendo en cuenta que el Hospital Universitario de La Samaritana registra estos recursos junto con sus rendimientos en la subcuenta 190801 Recursos entregados en administración, teniendo en cuenta los siguientes interrogantes:

“1-Qué registro contable es procedente realizar en cada uno de los eventos descritos anteriormente.

2. Es necesario reflejar en la subcuenta pasiva 251102 o 251104 el valor adeudado a los trabajadores por concepto de cesantías, aun sabiendo que los recursos reposan y son administrados por el fondo privado y que al ser comparados con el cálculo actuarial de la entidad cubre la totalidad del valor a pagar a cada uno de los funcionarios por ese concepto e incluso se superan en excedentes. Lo anterior por las implicaciones que conllevan los pasivos a largo plazo.

3. Es necesario llevarse registro adicional en las cuentas de orden del Estado de Situación Financiera de la entidad.”

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

### CONSIDERACIONES

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración incorporado por la Resolución 079 de 2019 en el Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, modificada por la Resolución 092 de 2020, señala lo siguiente:

## “2. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A OTRAS ENTIDADES

La empresa que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos, asociados a dichos recursos, con base en la información que suministre la entidad que los administra. Cuando los recursos sean controlados por varias empresas, este numeral aplicará a la parte de los recursos que controle la empresa.

(...)

### 2.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones

(...)

Cuando los recursos hagan parte del plan de activos para beneficios a los empleados, la empresa debitará la subcuenta Recursos entregados en administración a entidades distintas de las sociedades fiduciarias 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.

Los recursos entregados en administración se mantendrán en dicha clasificación, con independencia de que la entidad que los reciba invierta dichos recursos.

(...)

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 (...), para el caso del pago de beneficios a los empleados con recursos del plan de activos, la subcuenta Recursos entregados en administración a entidades distintas de las sociedades fiduciarias 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.

(...)

### 2.3. Ingresos de los recursos entregados en administración

Los rendimientos financieros generados como resultado de los recursos entregados en administración se registrarán debitando la subcuenta 190202-Recursos entregados en administración a entidades distintas de las sociedades fiduciarias de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO (...) y acreditando la subcuenta 480849-Ganancias del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo y para beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS (...).” (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 incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 139 de 2015 y sus modificaciones, en la descripción y dinámica de las cuentas 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO, 4808-INGRESOS DIVERSOS y 5890-GASTOS DIVERSOS señala:

“1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO

#### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los activos destinados exclusivamente a la atención de las obligaciones por beneficios que se hayan otorgado a los empleados con vínculo laboral vigente, distintos de los beneficios a corto plazo, de los de posempleo y de los correspondientes a la terminación del vínculo laboral, y cuyo plazo de pago venza después de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en que los empleados hayan prestado sus servicios.

#### DINÁMICA

##### SE DEBITA CON:

- 1-El valor de los activos que se destinen exclusivamente para cubrir beneficios a los empleados a largo plazo.
- 2-El valor de los activos recibidos para el pago de beneficios a los empleados a largo plazo.
- 3-El mayor valor del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo producto de las ganancias realizadas o no realizadas.

##### SE ACREDITA CON:

- 1-El valor de los pagos realizados por concepto de obligaciones por beneficios a los empleados a largo plazo que se realicen con cargo a estos recursos.
- 2-El valor de los pagos realizados por los costos de gestión del plan de activos y por los impuestos que se generen con cargo a estos recursos.
- 3-El menor valor del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo producto de las pérdidas realizadas y no realizadas.

4-El valor del saldo de los activos reclasificados a otras cuentas, una vez se liquide completamente el pasivo por beneficios a los empleados a largo plazo.

(...)

#### 4808-INGRESOS DIVERSOS

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los ingresos de la entidad provenientes de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas.

##### DINÁMICA

###### SE DEBITA CON:

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

###### SE ACREDITA CON:

1-El valor causado por los diferentes conceptos.

(...)

#### 5890-GASTOS DIVERSOS

##### DESCRIPCIÓN

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

(...)

##### DINÁMICA

###### SE DEBITA CON:

1-El valor causado por los diferentes conceptos.

###### SE ACREDITA CON:

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

#### CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Debido a que los Procedimientos Contables, incorporados al Régimen de Contabilidad Pública (RCP), son el conjunto de directrices de carácter vinculante que, con base en el Marco Conceptual y en las Normas, desarrollan los procesos de reconocimiento, medición, revelación y presentación por temas particulares, deben ser observados por la empresa

cuando desarrolle alguna de las actividades que están reguladas en el procedimiento. Uno de estos es el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, por lo cual el Hospital Universitario de La Samaritana debe reclasificar los recursos entregados en administración a Fondos de cesantías, de manera que se le dé cumplimiento al Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, aplicando la norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

Ahora bien, en cuanto a los interrogantes planteados en la consulta:

1. En relación con el tratamiento contable de este hecho económico, de acuerdo con el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración incorporado por la Resolución 079 de 2019 en el Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, modificada por la Resolución 092 de 2020, se debe registrar un débito en la subcuenta 190202-Recursos entregados en administración a entidades distintas de las sociedades fiduciarias, de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO, y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

En cuanto a los rendimientos financieros derivados de estos activos se debe registrar un débito en la subcuenta 190202-Recursos entregados en administración a entidades distintas de las sociedades fiduciarias, de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO, y un crédito en la subcuenta 480849-Ganancias del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo y para beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Bajo la misma lógica, cuando, en lugar de rendimientos, existen pérdidas derivadas de estos activos se debe registrar un débito en la subcuenta 589034-Pérdidas del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo y para beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual, de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, y un crédito en la subcuenta 190202-Recursos entregados en administración a entidades distintas de las sociedades fiduciarias, de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO.

2. El activo generado por los recursos entregados en administración y el pasivo por concepto de cesantías son dos hechos económicos distintos, por lo tanto deben reconocerse separadamente, teniendo en cuenta, además, que el hecho de depositar estos recursos en el Fondo de cesantías no implica que la obligación por beneficios a empleados haya desaparecido.

Asimismo, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración indica que la empresa que controla los recursos, es decir el Hospital, debe registrar los activos, pasivos, ingresos o gastos, asociados a dichos recursos, con base en la información que suministre la entidad que los administra.

Para este caso en particular, cuando el Fondo de cesantías informe sobre la gestión realizada con los recursos entregados en administración, el Hospital debe debitar la cuenta que represente la naturaleza del PASIVO pagado, y acreditar la subcuenta 190202-Recursos entregados en administración a entidades distintas de las sociedades fiduciarias, de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO.

3. Para llevar a cabo el registro contable de los recursos entregados en administración cuando estos hacen parte del plan de activos para beneficios a los empleados, deben utilizarse las cuentas dispuestas en el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración incorporado por la Resolución 079 de 2019 en el Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, modificada por la Resolución 092 de 2020.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000040131 DEL 03-08-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Otros activos Beneficios a los empleados Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de los activos constituidos como respaldo para la cancelación de cesantías bajo el régimen de retroactividad.

Doctor

DEIBY YAMITH SANTANA TORRES

Contador

E.S.E. Hospital Habacuc Calderón -Carmen de Carupa

Carmen de Carupa, Cundinamarca

#### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500029662, el día 26 de junio de 2020, mediante la cual consulta:

“La ESE Hospital Habacuc Calderón del municipio de Carmen de Carupa Cundinamarca, identificada con NIT: 899999161-7 y CODIGO: 983269812, tiene registrado a corte 31 de diciembre de 2019 y a la fecha en sus estados financieros, el valor de la liquidación de las cesantías retroactivas y los recursos con lo que cuenta la ESE en el fondo de cesantías porvenir para el pago de estas cesantías retroactivas en la subcuenta 190202 Recursos entregados en administración a entidades distintas de las sociedades fiduciarias de la cuenta 1902 plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo, en base a la normativa y a la doctrina emitida por la CGN en concepto 20192000000321 del 10-01-2019.

La secretaría de salud de Cundinamarca emitió la circular 191 del 23 de abril de 2020 que adjunta al presente, en donde en el numeral 2. Financiación cesantías retroactivas, sean registradas en la cuenta 190801-Recursos entregados en administración.

Por lo anterior solicito su concepto sobre si debo continuar reflejando dichos recursos que tiene la ESE en el fondo de cesantías porvenir para el pago de cesantías retroactivas en la subcuenta 190202 o por el contrario debo reclasificarlo a la subcuenta 190801 como lo indica la circular de la secretaria de salud.”

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

## CONSIDERACIONES

La Resolución CGN N° 426 de 2019, por la cual se modifican las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, establece:

“ARTÍCULO 12. Modificar 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, las cuales quedarán tal y como se describen textualmente en el anexo que hace parte integral de la presente Resolución.

ARTÍCULO 2º. Transitorio. Los ajustes a los activos y pasivos que se originen en aplicación del anexo de la presente Resolución afectarán la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Los estados financieros a 31 de diciembre de 2020 se presentarán de manera comparativa con los del 31 de diciembre de 2019 sin reexpresar los saldos ajustados por la aplicación de la presente Resolución.

ARTÍCULO 3º. Vigencia y derogatorias. La presente Resolución rige a partir de la fecha de su publicación en el Diario Oficial, de conformidad con el artículo 119 de la Ley 489 de 1998, tiene aplicación a partir del 1º de enero de 2020 y deroga, a partir de esa misma fecha, las resoluciones 607 de 2016 y 047 de 2019 y la doctrina contable pública que le sea contraria.

Parágrafo. Las empresas dispondrán hasta el 31 de marzo de 2020 para ajustar los sistemas de información de acuerdo con las modificaciones a 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, prescritas en la presente Resolución.” (Subrayados fuera de texto)

Ahora bien, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, incorporada mediante la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones en especial la Resolución N° 426 de 2019, establece en el numeral 5.3 de la norma de Beneficios a los empleados, lo siguiente:



### “5.3. Beneficios a los empleados a largo plazo

#### 5.3.1. Reconocimiento

29. 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, que se hayan otorgado a los empleados con vínculo laboral vigente y cuya obligación de pago venza después de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en que los empleados hayan prestado sus servicios.

30. Entre los beneficios a los empleados a largo plazo se incluyen los siguientes:

- a) premios o bonificaciones por antigüedad,
- 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.

31. La empresa reconocerá un pasivo por beneficios a los empleados a largo plazo, junto con su gasto o costo asociado, cuando consuma el beneficio económico procedente del servicio prestado por el empleado a cambio del beneficio otorgado.

32. Adicionalmente, la empresa reconocerá, de manera separada, los activos que hagan parte del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo, el cual corresponde a los recursos que se destinan exclusivamente al pago del pasivo por dichos beneficios y que no se pueden utilizar para otro fin.

(...)

#### 5.3.2. Medición

37. En el caso de las cesantías retroactivas a cargo de la empresa, el pasivo por beneficios a los empleados a largo plazo se medirá, como mínimo al final del periodo contable, por el valor que la empresa tendría que pagar si fuera a liquidar esa obligación a esa fecha.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas (CGC) que debe ser usado 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 la CGN, contiene y describe las siguientes cuentas:

#### “2512-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones por los beneficios que la empresa haya proporcionado a sus empleados con vínculo laboral vigente, cuya obligación de pago venza después de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en el cual los empleados hayan prestado sus servicios y que sean diferentes de las obligaciones por beneficios a los empleados corto plazo, los beneficios posempleo y los beneficios por terminación del vínculo laboral.

#### 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los activos destinados exclusivamente a la atención de las obligaciones por beneficios que se hayan otorgado a los empleados con vínculo laboral vigente, distintos de los beneficios a corto plazo, de los de posempleo y de los correspondientes a la terminación del vínculo laboral, y cuyo plazo de pago venza después de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en que los empleados hayan prestado sus servicios.

##### DINÁMICA

###### SE DEBITA CON:

- 1-El valor de los activos que se destinen exclusivamente para cubrir beneficios a los empleados a largo plazo.
- 2-El valor de los activos recibidos para el pago de beneficios a los empleados a largo plazo.
- 3-El mayor valor del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo producto de las ganancias realizadas o no realizadas.

###### SE ACREDITA CON:

- 1-El valor de los pagos realizados por concepto de obligaciones por beneficios a los empleados a largo plazo que se realicen con cargo a estos recursos.
- 2-El valor de los pagos realizados por los costos de gestión del plan de activos y por los impuestos que se generen con cargo a estos recursos.
- 3-El menor valor del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo producto de las pérdidas realizadas y no realizadas.

4-El valor del saldo de los activos reclasificados a otras cuentas, una vez se liquide completamente el pasivo por beneficios a los empleados a largo plazo.

#### 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. (...)” (Subrayados fuera de texto)

En concepto CGN con radicado N° 20192000000321 del 10 de enero de 2019, se concluye: “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.” (Subrayados fuera de texto)

## CONCLUSIONES

Las cesantías retroactivas pertenecen al grupo de beneficios a los empleados a largo plazo, por lo tanto, el criterio que deben aplicar las empresas para su reconocimiento y registro corresponde al señalado en el numeral 5.3. Beneficios a los empleados a largo plazo, de la Norma Beneficios a los empleados.

Así las cosas, las cesantías con retroactividad se deben registrar en la subcuenta 251204-Cesantías retroactivas, de la cuenta 2512-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO, en tanto que, los activos que se hayan constituido como respaldo para su cancelación, y en donde los recursos se encuentren depositados hasta la liquidación definitiva y pago de las cesantías, en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO.

Una vez se efectúen pagos parciales o definitivos de las cesantías 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.

Por lo anterior, no es viable hacer uso de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, toda vez que el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo aplicable ha definido una cuenta especial para registrar los activos que van a respaldar el pago de las cesantías con retroactividad.

Ahora bien, es menester indicar que, con la expedición de la Resolución 426 de 2019 se modifican las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, y se deroga a partir del 1º de enero de 2020 las resoluciones 607 de 2016 y 047 de 2019 y la doctrina contable pública que le sea contraria.

De manera que, se ratifica lo señalado en el concepto N°20192000000321 del 10 de enero de 2019 dirigido a la E.S.E. Hospital Local Municipio de los Patios, en relación con el reconocimiento de unos recursos consignadas a un fondo a favor de una entidad cesionaria por concepto de cesantías retroactivas, al no contrariar lo dispuesto en la Resolución N° 426 de 2019 en lo referente a la norma de Beneficios a los empleados.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000055001 DEL 23-09-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Otros activos Beneficios a los empleados
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de la actualización del cálculo actuarial y plan de activos para beneficios posempleo

Doctora  
MARY CRIS RONDÓN GUAUQUE  
Contadora  
Fábrica de Licores del Tolima  
Ibagué, Tolima

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20205500039062 el 21 de agosto de 2020, mediante la cual solicita se indique tratamiento contable para la actualización del cálculo actuarial y para el plan de activos para beneficios posempleo, frente al siguiente escenario:

- “1. La Fábrica de Licores del Tolima procedió a través de una firma reconocida a nivel nacional para que se realizara el estudio del cálculo actuarial con corte a junio de 2019. El nuevo cálculo dió como resultado la suma de \$4.345.021.192,00, y el valor que hay contabilizado es de \$3.777.421.523,00.
2. La fábrica de Licores del Tolima tiene constituido un CDT por valor de \$3.777.421.523,00.
3. El valor a actualizar es de \$567.599.669,00
4. La suma de \$567.599.669,00, son recursos que están en efectivo en una cuenta de ahorros.

Por favor indicar cual seria el tratamiento contable tanto para la actualización del cálculo actuarial, como del plan de activos para beneficios pos empleo (los \$567.599.669,00 en efectivo).”

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

## CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, incorporada mediante la Resolución 414 de 2014 y modificada por la Resolución 426 de 2019, señala:

### “5. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

#### 5.2. Beneficios posempleo

##### 5.2.2. Medición

16. El pasivo por beneficios posempleo se medirá por el valor presente, sin deducir los activos del plan de activos para beneficios posempleo, de los pagos futuros esperados que serán necesarios para liquidar las obligaciones derivadas de los servicios prestados por los empleados en el periodo presente y en los anteriores. La empresa utilizará una metodología de reconocido valor técnico para determinar el valor presente del pasivo por beneficios posempleo y, cuando corresponda, los costos del servicio presente o pasado relacionados.

17. Así mismo, para la medición del pasivo por beneficios posempleo, la empresa realizará suposiciones actuariales, las cuales corresponderán a las mejores estimaciones sobre las variables que determinarán el costo final de proporcionar los beneficios posempleo. Las suposiciones actuariales comprenden suposiciones demográficas y financieras, que tienen relación con los siguientes elementos: expectativa de vida del beneficiario, tasas de rotación de empleados, incapacidades, retiros prematuros, tasa de descuento, salarios y costos de atención médica, entre otros.

18. La tasa de descuento que se utilizará para la medición del valor presente del pasivo por beneficios posempleo será la tasa reglamentada 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 dicho pasivo.

19. Las evaluaciones actuariales se efectuarán con una frecuencia máxima de tres años, considerando las suposiciones actuariales relativas a la población que hace parte del cálculo actuarial.

(...)

21. La empresa medirá los activos que hacen parte del plan de activos para beneficios posempleo por su valor razonable o por el valor presente de los flujos de efectivo futuros generados por dichos activos. La medición de los activos se realizará 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 los activos se midan por el valor presente de los flujos futuros, se utilizará como factor de descuento la tasa que refleje las evaluaciones actuales del mercado correspondientes al valor temporal del dinero y a los riesgos específicos de los activos.

22. El reconocimiento del costo del servicio presente, el costo del servicio pasado, el interés sobre el activo, el interés sobre el pasivo y las ganancias o pérdidas por la liquidación final de los beneficios posempleo afectará el gasto o el ingreso en el resultado del periodo, según corresponda. Por su parte, las ganancias o pérdidas actuariales y las ganancias o pérdidas del plan de activos para beneficios posempleo afectarán el patrimonio y se presentarán en el otro resultado integral.

23. El costo del servicio presente es el incremento en el valor presente del pasivo por beneficios posempleo que procede de servicios prestados por los empleados durante el periodo. El costo del servicio pasado es el cambio en el valor presente del pasivo por beneficios posempleo por servicios prestados por los empleados en periodos anteriores, el cual se origina en una modificación a las condiciones de los beneficios otorgados a estos. El interés sobre el activo y el interés sobre el pasivo corresponde al cambio que estos experimentan por el paso del tiempo. Las ganancias o pérdidas por la liquidación final de beneficios posempleo son aquellas que surgen cuando se liquida completamente la obligación por dichos beneficios.

24. Las ganancias o pérdidas actuariales son cambios en el valor presente del pasivo por beneficios posempleo que procede de los ajustes por nueva información y los efectos de los cambios en las suposiciones actuariales. Las ganancias o pérdidas del plan de activos para beneficios posempleo corresponden a aquellas, realizadas o no realizadas, que generan los activos del plan (tales como intereses, dividendos, arrendamientos y ganancias o pérdidas por la venta o medición de los activos), menos los costos de gestión del plan de activos, los impuestos que se generen con cargo a estos recursos y el interés sobre el activo.

(...)

### 5.3. Corrección de errores

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

23. 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.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la empresa reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.” (Subrayado fuera del texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con Norma de beneficios a los empleados, las obligaciones por beneficios posempleo deben medirse al valor presente de los pagos futuros esperados que serán necesarios para liquidar las obligaciones derivadas de los servicios prestados por los empleados, en el periodo presente y en los anteriores, sin deducir los activos del plan de activos para estos beneficios. Para ello, la empresa utilizará una metodología de reconocido valor técnico, que requerirá de suposiciones actuariales para obtener la mejor estimación sobre los valores que permitirán determinar el costo final de proporcionar beneficios posempleo.

Así mismo, los activos que hacen parte del plan de activos para beneficios posempleo deberán ser medidos por su valor razonable o por el valor presente de los flujos de efectivo futuros generados por dichos activos, con la regularidad suficiente que permita asegurar que los valores reconocidos en los estados financieros no difieran significativamente de los que podrían determinarse al final del periodo contable.

Dado que la actualización de la estimación del pasivo por beneficios posempleo está compuesto por el costo del servicio presente, costo del servicio pasado, interés sobre el pasivo, interés sobre el activo, las ganancias o pérdidas por la liquidación final, las ganancias o pérdidas actuariales y las ganancias o pérdidas del plan de activos, es indispensable que la actualización en la medición se proporcione de forma detallada con el fin de efectuar el respectivo reconocimiento contable.

En estos términos, cuando se trate del costo del servicio presente, que corresponde al incremento en el valor presente del pasivo por beneficios posempleo que procede de servicios prestados por los empleados durante el periodo; el costo del servicio pasado, que es el cambio en el valor presente del pasivo por beneficios posempleo por servicios prestados por los empleados en periodos anteriores, el cual se origina en una modificación a las condiciones de los beneficios otorgados a estos; el interés sobre el activo y el interés sobre el pasivo, que corresponden al cambio que estos experimentan por el paso del tiempo; y las ganancias o pérdidas por la liquidación final de beneficios posempleo, que son aquellas que surgen cuando se liquida completamente la obligación por dichos beneficios, afectarán las cuentas del gasto o del ingreso en el resultado del periodo, según corresponda.

Por otra parte, las ganancias o pérdidas actuariales que son cambios en el valor presente del pasivo por beneficios posempleo, que proceden de los ajustes por nueva información y los efectos de los cambios en las suposiciones actuariales; y las ganancias o pérdidas del plan de activos para beneficios posempleo que son aquellas que generan los activos del plan como intereses, dividendos, arrendamientos y ganancias o pérdidas por la venta o medición de los activos, menos los costos de gestión del plan de activos, los impuestos que se generen con cargo a estos recursos y el interés sobre el activo, afectarán cuentas del patrimonio y se presentarán en el otro resultado integral.

En consonancia con lo anterior, y atendiendo a lo señalado por el capítulo VI, numeral 5.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, dado que no se ha efectuado el reconocimiento contable de la actualización de las estimaciones que corresponden al cálculo actuarial de los beneficios posempleo otorgados por la Fábrica de Licores del Tolima, así como el valor del plan de activos, con corte a junio de 2019, para su reconocimiento durante el año 2020, la empresa deberá identificar los componentes anteriormente señalados y realizar los siguientes registros contables:

1. Respecto al costo del servicio pasado, el interés sobre el activo, el interés sobre el pasivo y las ganancias o pérdidas por la liquidación final de los beneficios posempleo, se ajustará la subcuenta respectiva a las cuentas 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES o 2515-

OTROS BENEFICIOS POSEMPLEO y la subcuenta respectiva a la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

2. Dado que el reconocimiento de las ganancias o pérdidas actuariales y las ganancias o pérdidas del plan de activos para beneficios posempleo no afecta el resultado del periodo sino directamente cuentas del patrimonio, el mismo afectará las subcuentas respectivas a la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO, 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES o 2515-OTROS BIENEFICIOS POSEMPLEO, y la subcuenta respectiva a la cuenta 3280-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR BENEFICIOS POSEMPLEO.

En cualquier caso, conforme a lo dispuesto en el capítulo VI, numeral 5.3. Corrección de errores, de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, la Fábrica de Licores del Tolima deberá evaluar la materialidad del error, en tanto que, si el hecho económico es material, deberá efectuar la reexpresión de manera retroactiva para la información comparativa afectada por el error.

\*\*\*

Ver otros conceptos relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20202000002561 del 06-02-2020  
20202000002561 del 06-02-2020  
20202000053851 del 11-09-2020  
20202000054721 del 21-09-2020  
20202000061041 del 04-12-2020

\*\*\*

**2.11 OPERACIÓN DE BANCA CENTRAL E INSTITUCIONES FINANCIERAS**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**2.12 EMISIÓN Y COLOCACIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**2.13 PRÉSTAMOS POR PAGAR**

Ver concepto relacionado con esta clasificación:

Concepto No. 20202000017681 del 27-03-2020

\*\*\*

**2.14 CUENTAS POR PAGAR****CONCEPTO No. 2020200000741 DEL 17-01-2020**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, o que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por pagar Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de honorarios originados en fallo judicial, en un periodo anterior

Doctor  
 CARLOS ALBERTO GÓMEZ ARIAS  
 Contador-Contratista  
 Empresa Municipal de Aseo-Floridablanca  
 Floridablanca, Santander

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20195500044562 del 20 de noviembre de 2019, mediante la cual solicita los registros contables que se deben realizar, de acuerdo con las siguientes inquietudes:

“La primera inquietud, es referente a una visita que nos hizo la fiscalía un mes atrás, en razón a unos recursos que debía devolver nuestra entidad a los usuarios por concepto de destinación final en la prestación del servicio de aseo y que mediante Resolución No 2440 del 18/08/2004 de la Superintendencia de Servicios Públicos, ordenaba a EMAB S.A. ESP efectuar devolución de estos recursos por este concepto a la EMAF ESP de Floridablanca, para que estos fueran devueltos a los usuarios. La suma en febrero de 2009 asciende a \$820.102.796. Qué debo hacer para registrar estos valores en la actualidad, ya que la fiscalía me exige certificar, que estos valores están en los estados financieros de la entidad y si se realizó la provisión de los mismos. Realmente este valor, ni los intereses moratorios ocasionados para realizar el pago a los usuarios han sido contabilizados.

Lo que si sucedió, fue que la EMAB ESP si le canceló los recursos a la EMAF ESP, mediante cruce de cuentas por servicio de aseo prestado durante 6 meses, donde la EMAF Floridablanca no pagó el servicio incurrido y donde se le pagó a una FUNDACIÓN unos dineros, por concepto de honorarios, por reclamar el saldo adeudado por la EMAB ESP hacia la EMAF ESP, y a los usuarios no se les pagó nada por el derecho al servicio pagado de más.

El registro realizado fue, debitar el patrimonio como pérdida de vigencias anteriores y acreditar la obligación que debo cancelar a los usuarios. El registro lo hice de esta forma, en razón a que no es un error por parte de la entidad, si no es una obligación contraída y no registrada en los periodos anteriores por desconocimiento de la obligación, y no la debo cargar a los resultados de este periodo, por no ser parte del mismo.

Por tal razón debo corregir el asiento y llevar nota en los estados financieros explicando esta situación adicionalmente.

También he pensado en hacer un cargo a una cuenta por cobrar al Representante Legal de la época y una obligación por cancelar por parte de la entidad a los usuarios.

Esta contabilización sería por el incumplimiento del pago de la obligación a pesar de los recursos devueltos a la entidad y con ello no afectaría mi patrimonio, donde incrementaría aún más las pérdidas de la empresa. Y por otra parte al momento de realizar acción de repetición en contra del Representante Legal del momento.

La segunda es sobre unos honorarios no registrados ni pagados por concepto de un fallo judicial. No fue informada la entidad y por hallazgo de la Contraloría debo dejar realizada la contabilización para efectuar el pago.

Luego por ser vigencias anteriores debo afectar el patrimonio contra la obligación por pagar de la misma forma como el caso anterior?”

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

## CONSIDERACIONES

El numeral 6. Definición, reconocimiento, medición y revelación de los elementos que constituyen los estados financieros, 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, señala:

### “6.1.2 Pasivos

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

Al evaluar si existe o no una obligación presente, la empresa debe tener en cuenta, con base en la información disponible al cierre de periodo, la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar a reconocimiento de pasivo.

(...)

## 6.2.2 Reconocimiento de pasivos

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

(...)

#### 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

Con respecto a su primera inquietud, me permito solicitar se amplíe su consulta para efecto de tener mayor contexto, y de ser posible hacer llegar copia de los actos administrativos o soportes que den cuenta de los hechos descritos.

Agradezco que dicha información sea enviada al correo electrónico [contactenos@contaduria.gov.co](mailto:contactenos@contaduria.gov.co).

Frente a su segunda inquietud, 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, 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 este sentido, una cuenta por pagar se reconoce en el momento en el que se adquiere una obligación con terceros en el desarrollo de sus actividades y de las cuales espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

Por otra parte, la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores señala que los errores son omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros, 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, dentro de los que se incluyen, entre otros, la inadvertencia o mala interpretación de hechos.

Por ello, si la empresa aun teniendo la información disponible en el momento en que se originó la obligación, no realizó el reconocimiento dentro de los estados financieros, se constituye un error por inadvertencia o mala interpretación de los hechos, que para su corrección, y en concordancia con lo estipulado en la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, se realizará mediante el débito de la subcuenta respectiva a la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, y un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda a la naturaleza de la obligación.

Igualmente, la empresa deberá evaluar la materialidad del error, en tanto que, si el hecho económico es material, se deberá efectuar la reexpresión de manera retroactiva para la información comparativa afectada por el error. Si por el contrario el error es inmaterial no se requerirá su reexpresión retroactiva.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000001141 DEL 23-01-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por pagar Patrimonio de las empresas
	<b>SUBTEMAS</b>	Procedimiento contable de excedentes o utilidades generados por empresas de servicios públicos.

2	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar
	<b>SUBTEMAS</b>	Procedimiento contable de excedentes generados por las empresas no societarias.

Doctora  
MIRYAM MARLENY HINCAPIE CASTRILLON  
Subcontadora de Centralización de la información  
Contaduría General de la Nación  
Ciudad

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 2019550004493-2, del 24 de diciembre de 2019, en la que se solicita concepto sobre el procedimiento contable para el registro de las utilidades o excedentes generados por la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá E.S.P. y su registro en la Secretaría Distrital de Hacienda como propietaria de la primera.

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

**CONSIDERACIONES****1. Consideraciones sobre la naturaleza jurídica de la E.S.P Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá**

De acuerdo con el artículo 150 del Decreto 410 de 1971 por el cual se establece el Código de Comercio en Colombia: "Reglas generales sobre distribución de utilidades. La

distribución de las utilidades sociales se hará en proporción a la parte pagada del valor nominal de las acciones, cuotas o partes de interés de cada asociado, si en el contrato no se ha previsto válidamente otra cosa” (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, la Ley 142 de 1994 por la cual se establece el régimen de los servicios públicos domiciliarios, señaló en el artículo 17 de su Capítulo I relacionado con el régimen jurídico de las empresas de servicios públicos, que:

“ARTÍCULO 17. NATURALEZA. Las empresas de servicios públicos son sociedades por acciones cuyo objeto es la prestación de los servicios públicos de que trata esta Ley.

PARÁGRAFO 1o. Las entidades descentralizadas de cualquier orden territorial o nacional, cuyos propietarios no deseen que su capital esté representado en acciones, deberán adoptar la forma de empresa industrial y comercial del estado” (Subrayado fuera del texto).

En ese sentido, el Distrito Capital mediante Acuerdo 6 de 1995 definió la naturaleza jurídica de la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá, E.S.P. y al respecto señaló:

“Artículo 1º.-Naturaleza jurídica. La Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá E.S.P., es una Empresa Industrial y Comercial del Distrito, prestadora de servicios públicos domiciliarios, dotada de personería jurídica, autonomía administrativa y patrimonio independiente” (Subrayado fuera del texto).

Posteriormente, se expide el Decreto 714 de 1996 por el cual se compilan el Acuerdo 24 de 1995 y Acuerdo 20 de 1996 que conforman el Estatuto Orgánico del Presupuesto Distrital, en cuyo artículo 75 se establece:

“ARTÍCULO 75º.-Los Excedentes Financieros de las Empresas Industriales y Comerciales del Orden Distrital No Societarias, son de Propiedad del Distrito. El Consejo Distrital de Política Económica y Fiscal -CONFIS-, determinará la cuantía que hará parte de los Recursos de Capital del Presupuesto Distrital, fijará la fecha de su consignación en la Tesorería Distrital y asignará a partir del cierre de la vigencia fiscal de 1996, por lo menos, el 20% a la Empresa que haya generado dicho excedente.

Las utilidades de las Empresas Industriales y Comerciales Societarias del Distrito y de las Sociedades de Economía Mixta del orden distrital, son de propiedad del Distrito en la cuantía que corresponda a las Entidades Distritales por su participación en el capital de la Empresa.

El CONFIS impartirá las instrucciones a los representantes del Distrito y sus entidades en las Juntas de Socios o Asambleas de Accionistas sobre las utilidades que se capitalizarán o reservarán y las que se repartirán a los accionistas como dividendos.

El Consejo Distrital de Política Económica y Fiscal, CONFIS, al adoptar las determinaciones previstas en este artículo, tendrá en cuenta el concepto del representante legal acerca de las implicaciones de la asignación de los excedentes financieros y de las utilidades, según sea el caso, sobre los programas y proyectos de la Entidad. Este concepto no tiene carácter obligatorio para el CONFIS, organismo que podrá adoptar las decisiones previstas en este ARTÍCULO aún en ausencia del mismo” (Subrayado fuera del texto).

## **2. Consideraciones sobre el Marco Normativo para Empresas no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público**

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 Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público 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..." (Subrayado fuera del texto).

Ahora bien, mediante la Resolución No. 139 de 2015 (y sus modificaciones), la CGN definió el Catálogo General de Cuentas (CGC) que será 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.

En dicho catálogo, se encuentra que la descripción de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR establece que "representa el valor de las obligaciones contraídas por la empresa, en desarrollo de sus actividades diferentes a las enunciadas en las cuentas anteriores" Dentro de dicha cuenta se encuentran las subcuentas 249056-Dividendos y participaciones y 249057-Excedentes financieros.

Adicionalmente, la descripción de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL señala que "Representa el valor de los recursos otorgados para la creación y desarrollo de empresas no societarias, así como el valor de los excedentes financieros distribuidos a la empresa no societaria" (Subrayado fuera del texto).

En lo relacionado con los resultados de ejercicios anteriores, la descripción y dinámica de la cuenta 3225-RESULTADO 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:

(...)

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.

(...)

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.

(...)” (Subrayados fuera del texto)

### 3. Consideraciones sobre el Marco Normativo para Entidades de Gobierno

En el Marco de sus competencias, la CGN expidió la Resolución 533 de 2015 (y sus modificaciones), mediante la cual se incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública (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.

En el Catálogo General de Cuentas aplicable a las entidades de gobierno, incorporado mediante Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, se encuentra que la descripción de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR establece que “Representa el valor de los derechos de cobro de la entidad por concepto de operaciones diferentes a las enunciadas en las cuentas anteriores.” Dentro de dicha cuenta se encuentra la subcuenta 138418-Excedentes financieros.

### CONCLUSIONES

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

El artículo 17 de la Ley 142 de 1994 en la que se establece el régimen de los servicios públicos domiciliarios, señala que las empresas de servicios públicos son sociedades por acciones cuyo objeto es la prestación de los servicios públicos de que trata esta Ley. No obstante, en el párrafo del mismo artículo se estableció que las entidades descentralizadas de cualquier orden territorial o nacional, cuyos propietarios no deseen que su capital esté representado en acciones, deberán adoptar la forma de empresa industrial y comercial del estado.

En ese sentido, el Distrito Capital mediante Acuerdo 6 de 1995 definió la naturaleza jurídica de la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá E.S.P., como una Empresa Industrial

y Comercial del Distrito, prestadora de servicios públicos domiciliarios, dotada de personería jurídica, autonomía administrativa y patrimonio independiente.

Posteriormente, definió la forma en que las empresas retornarán las utilidades o excedentes hacia la Tesorería Distrital, señalando que los excedentes Financieros de las Empresas Industriales y Comerciales del Orden Distrital No Societarias, son de Propiedad del Distrito, diferenciando su tratamiento de las utilidades de las Empresas Industriales y Comerciales Societarias del Distrito y de las Sociedades de Economía Mixta del orden distrital, en cuyo caso las utilidades son de propiedad del Distrito en la cuantía que corresponda a las Entidades Distritales por su participación en el capital de la Empresa.

Ahora bien, de acuerdo con la información contable reportada en el CHIP por la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá E.S.P, el patrimonio presenta saldo en la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL la cual, según su descripción, representa el valor de los recursos otorgados para la creación y desarrollo de empresas no societarias, así como el valor de los excedentes financieros distribuidos a la empresa no societaria.

Así las cosas, los resultados obtenidos por la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá E.S.P corresponderán a excedentes financieros y se registrarán debitando la subcuenta 322501-Utilidades o excedentes acumulados de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y acreditando la subcuenta 249057-Excedentes financieros, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR. Lo anterior con independencia de que el método de distribución de excedentes corresponda al utilizado por las empresas societarias para la distribución de utilidades y que los documentos con los que se formalice la entrega o distribución hagan referencia a dividendos, dado que no por ello se pierde el carácter de excedentes, en concordancia con lo estipulado en el artículo 75 del Decreto Distrital 714 de 1996, cuando de Empresas no societarias se trata.

En ese mismo sentido, la Secretaría Distrital de Hacienda como propietaria de la empresa deberá registrar los excedentes pendientes de cobro debitando la subcuenta 138418-Excedentes financieros, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta 480809-Excedentes financieros de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000017681 DEL 27-03-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por pagar Préstamos por pagar
	<b>SUBTEMAS</b>	Cálculo de intereses en cuentas y préstamos por pagar que se encuentran congelados por estar en pretoma.

Doctora  
CLAUDIA PATRICIA SOTO SALAZAR  
Jefe de Contabilidad  
Empresas Municipales de Cartago E.S.P.  
Cartago, Valle del Cauca

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500006052, el día 11 de febrero de 2020, mediante la cual solicita se indique si se debe causar interés o no de una cuenta congelada que esta en pretoma, ello teniendo en cuenta que en años previos la Superintendencia de Servicios Públicos intervino la empresa, y “quedaron unas cuentas congeladas en pretoma que no causan intereses cuando se van a pagar sin embargo la super dice: que nosotros como prestadores estamos obligados a actualizar el valor de este pasivo según Numeral 4.3 Prestamos por pagar del Capítulo II de las normas para el reconocimiento, medición, Revelación y presentación establece lo siguiente: Los préstamos se medirán por el valor recibido. En caso de que la tasa de interés pactada sea inferior a la tasa de interés del mercado se medirá por el valor presente de los flujos futuros descontados utilizando la tasa de referencia del mercado para transacciones similares. La diferencia entre el valor recibido y valor presente se reconocerá como ingreso de acuerdo con lo establecido en la norma de subvenciones.”

Con base en lo anterior, este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

El Concepto Unificado No. 30 de la Superintendencia de Servicios Públicos, señala:

“5. Procedencia del pago de intereses moratorios con ocasión de la toma de posesión.



La toma de posesión y la suspensión de pagos que ordena la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios sobre una empresa prestadora de servicios públicos, se realiza a través de un acto administrativo que se configura como un acto de autoridad, mediante el cual se constituye la fuerza mayor.

Al respecto la Ley 95 de 1980 en su artículo 1º establece:

“Se llama fuerza mayor o caso fortuito, el imprevisto a que no es posible resistir, como un naufragio, un terremoto, el apresamiento de enemigos, los actos de autoridad ejercidos por un funcionario público”. (Subraya fuera de texto).

La configuración de la fuerza mayor para el no pago de los intereses recae en la existencia de un impedimento legal del deudor, como es el caso de la toma de posesión de la empresa, dentro de la cual se decreta la suspensión de pagos, lo que ocasiona el no pago de intereses de las obligaciones previamente adquiridas por parte de la empresa. Lo anterior, de conformidad con lo establecido en el artículo 1616 del Código Civil Colombiano que dispone:

“La mora producida por fuerza mayor o caso fortuito, no da lugar a indemnización de perjuicios”.

De conformidad con lo anterior, el acto de autoridad que genera la fuerza mayor en la toma de posesión se configura con la medida facultativa de suspensión de pagos que autoriza el literal b) del numeral 2º, del artículo 9.1.1.1.1 del Decreto 2555 del 2010.

Al respecto, el Consejo de Estado se ha pronunciado en los siguientes términos:

“Ahora bien según el inciso 2o del artículo 1616 del Código civil "la mora producida por fuerza mayor o caso fortuito, no da lugar a indemnización de perjuicios", luego si la toma de posesión por parte de la Superintendencia Bancaria implica la inmediata guarda de los bienes de la intervenida, la separación de sus administradores y su reemplazo por el liquidador designado por la autoridad supervisora, es claro que tal medida constituye fuerza mayor a la que no puede resistirse la sociedad objeto de la misma y esta circunstancia tal como lo declara la norma citada excluye el reconocimiento de intereses moratorios”.

De acuerdo con lo antes referido y con lo reiterado por el Consejo de Estado, cuando la toma de posesión se realiza en las modalidades de simple administración o con fines liquidatorios, y además se ordena la suspensión de pago de las obligaciones, no habrá lugar al pago de intereses a partir de la toma de posesión. (...)

Así las cosas, para el reconocimiento, liquidación y pago de intereses el agente especial o el liquidador, debe tener en cuenta los siguientes parámetros:

-Obligaciones antes de la toma de posesión

Las obligaciones que tenga la empresa antes de la notificación de la orden de toma de posesión, generan intereses remuneratorios si han sido pactados y de mora hasta la fecha del acto administrativo por medio del cual se ordene la toma de posesión, siempre que en el mismo se haya dispuesto la suspensión de pagos de la empresa. Si la suspensión de pagos se ordena en acto posterior, los referidos intereses se causarán hasta el momento en que se emita dicha orden.

En efecto, la suspensión de pagos de las obligaciones es una medida facultativa de la Superintendencia, establecida en el literal b) del numeral 2°, del artículo 9.1.1.1.1 del Decreto 2555 del 2010 y, en consecuencia, mientras no se ordene, los intereses se seguirán causando normalmente. (...)” (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, indica:

#### “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. (...)

#### 6.1.2 Pasivos

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

Al evaluar si existe o no una obligación presente, la empresa debe tener en cuenta, con base en la información disponible al cierre del periodo, la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar a reconocimiento de pasivo. (...)

Las 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. (...)

La cancelación de una obligación presente implica que la empresa entrega unos recursos que llevan incorporados beneficios económicos. La extinción de una obligación presente puede llevarse a cabo de varias maneras, entre otras, a través de pago en efectivo, transferencia o traslado de otros activos; prestación de servicios; sustitución de esa obligación por otra; conversión de la obligación en patrimonio; y prescripciones de acuerdo con la normatividad sobre la materia.” (Subrayado fuera de texto)

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

### 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. (...)

## 4. PRÉSTAMOS POR PAGAR

### 4.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como préstamos por pagar, los recursos financieros recibidos por la empresa para su uso y de los cuales se espera, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

### 4.2. Clasificación

2. Los préstamos por pagar se clasificarán en la categoría de costo amortizado, con independencia de que se originen en operaciones de crédito público o en operaciones de financiamiento autorizadas por vía general.

### 4.3. Medición inicial

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

### 4.4. Medición posterior

5. Con posterioridad al reconocimiento, los préstamos por pagar se medirán al costo amortizado, el cual corresponde al valor inicialmente reconocido más el costo efectivo

menos los pagos de capital e intereses. El costo efectivo se calculará multiplicando el valor en libros del préstamo por pagar, por la tasa de interés efectiva, la cual corresponde a aquella que hace equivalentes los flujos contractuales del préstamo con el valor inicialmente reconocido.

6. El costo efectivo se reconocerá como un mayor valor del préstamo por pagar y como gasto en el resultado del periodo. No obstante, los gastos de financiación se reconocerán como mayor valor del activo financiado cuando los recursos obtenidos se destinen a financiar un activo apto, de conformidad con la Norma de Costos de Financiación. (...)

#### 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. (...)

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. (...)

10. La diferencia entre la tasa de mercado y la de los préstamos obtenidos a una tasa de interés inferior se reconocerá como ingreso cuando se reconozca el préstamo, de acuerdo con la Norma de Préstamos por Pagar. (...)

###### 2.2.2. Medición

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. (...)

Capítulo VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES (...)

### 5.3. Corrección de errores

21. 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. (...)

23. 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.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la empresa 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. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva. (...)” (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.

6-El valor que se disminuya producto de la baja en cuentas de activos por el traslado de negocios o del reconocimiento de obligaciones por la combinación de negocios, cuando la combinación se clasifique como una unión de intereses. (...)

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.

4-El valor que se aumente producto de la baja en cuentas de pasivos por el traslado de negocios o del reconocimiento de activos por la combinación de negocios, cuando la combinación se clasifique como una unión de intereses.

## 5804-FINANCIEROS

## DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos en los que incurre la empresa que se originan en operaciones financieras y por la gestión de los activos y pasivos financieros; así como el valor de los gastos originados por el reconocimiento del valor del dinero en el tiempo en los pasivos no financieros. (...)" (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, tomando en cuenta lo señalado en el Concepto Unificado No. 30 de la Superintendencia de Servicios Públicos, cuando se ordena la suspensión de pagos a acreedores, para las cuentas que queden cobijadas dentro de esta medida no se generara el reconocimiento y pago de interés por el tiempo en el cual dure la toma.

Pero en atención a lo señalado en el principio de esencia sobre forma del Marco Conceptual, los hechos se reconocerán conforme a su esencia económica y no por la forma legal, lo cual en el caso de la consulta sí configura el hecho de que la empresa se encuentra recibiendo

un beneficio implícito por no efectuar el pago de intereses sobre las obligaciones que se encuentran congeladas, correspondiendo esto a una subvención obtenida de parte de los terceros titulares de cada cuenta.

Para reconocer este hecho, la empresa debió efectuar el cálculo de los intereses que correspondían pagar sobre las cuentas por pagar, así como de los préstamos por pagar, que se encuentran incluidos en la pretoma, a fin de reconocer el valor de la subvención obtenida. Esta subvención se debía reconocer desde el momento en que estas obligaciones fueron incluidas en la pretoma, es decir, cuando se expidió el acto administrativo de la pretoma, para lo cual la empresa debitaría la subcuenta 580439-Otros intereses de mora, de la cuenta 5804-FINANCIEROS, y acreditaría la subcuenta correspondiente de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

Adicionalmente, si la empresa no efectuó los registros antes señalados, y al ocurrir estos hechos en periodos anteriores, entonces la empresa se encuentra frente a un error de periodos anteriores, toda vez que hizo una mala interpretación de los hechos y de aplicación de los criterios señalados en el Marco Normativo anexo a la Resolución N°414 de 2014 y sus modificaciones, para lo cual, la empresa deberá realizar la corrección en el periodo actual, afectando tanto en el débito como en el crédito, para efectos de trazabilidad, 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.

Así mismo, 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.

\*\*\*

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto No. 20202300001581 del 03-02-2020

20202000004431 del 20-02-2020

20202300015051 del 12-03-2020

20202300019771 del 04-05-2020

20202000020491 del 19-05-2020

\*\*\*



## CONCEPTO No. 20202000024821 DEL 23-06-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por pagar Beneficios a los empleados Gastos de administración y operación Gastos de ventas Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Cuentas contables para el reconocimiento del Impuesto y Aporte Solidario Voluntario por el COVID 19.

Doctora  
CLEMENTINA MOSQUERA OSORIO  
Contador  
E.S.P. Electrificadora del Caquetá S.A.  
Florencia, Caquetá

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500024622, el día 22 de mayo de 2020, mediante la cual consulta:

“Con el fin de realizar el correcto registro contable del Impuesto solidario por el COVID-19, amablemente solicito nos ayude a definir la cuenta contable que debemos afectar con estos valores.”

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

**CONSIDERACIONES**

El Decreto Legislativo 568 del 15 de abril de 2020, emitido por el Presidente de la República en uso de sus facultades y por el cual se crea el impuesto solidario por el COVID 19, dentro del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica dispuesto en el Decreto Legislativo 417 de 2020, en los siguientes artículos determina:

“ARTÍCULO 1. Impuesto solidario por el COVID 19. A partir del primero (01) de mayo de 2020 y hasta el treinta (31) de julio de 2020, créase con destinación específica para inversión social en la clase media vulnerable y en los trabajadores informales el impuesto solidario por el COVID 19, por el pago o abono en cuenta mensual periódico de salarios de diez millones de pesos (10.000.000) o más de los servidores públicos en los términos del artículo

123 de la Constitución Política, por el pago o abono en cuenta mensual periódico de los honorarios de las personas naturales vinculadas mediante contrato de prestación de servicios profesionales y de apoyo a la gestión vinculados a las entidades del Estado de diez millones de pesos (10.000.000) o más; y por el pago o abono en cuenta mensual periódico de la mesada pensional de las megapensiones de los pensionados de diez millones de pesos (10.000.000) o más, que será trasladado al Fondo de Mitigación de Emergencias -FOME al que se refiere el Decreto Legislativo 444 de 2020.

El valor del impuesto solidario por el COVID 19 podrá ser tratado como un ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional en materia del impuesto sobre la renta y complementarios.

Las liquidaciones pagadas o abonadas en cuenta a los servidores públicos en los términos del artículo 123 de la Constitución al momento de la terminación de la relación laboral, o legal y reglamentaria, no estarán sujetas al impuesto solidario por el COVID 19.

ARTÍCULO 2. Sujetos pasivos. Son sujetos pasivos del impuesto solidario por el COVID 19 los servidores públicos en los términos del artículo 123 de la Constitución Política y las personas naturales vinculadas mediante contrato de prestación de servicios profesionales y de apoyo a la gestión pública, de salarios y honorarios mensuales periódicos de diez millones de pesos (\$10.000.000) o más, de la rama ejecutiva de los niveles nacional, departamental, municipal y distrital en el sector central y descentralizado; de las ramas legislativa y judicial; de los órganos autónomos e independientes, de la Registraduría nacional del estado Civil, del consejo nacional Electoral, y de los organismos de control y de las Asambleas y Concejos Municipales y Distritales.

Los pensionados con mesadas pensionales de las megapensiones de diez millones de pesos (\$10.000.000) o más también son sujetos pasivos del impuesto solidario por el COVID 19.

Para efectos de la aplicación del presente Decreto Legislativo son contribuyentes del impuesto solidario por el COVID 19 los sujetos pasivos de que trata el presente artículo con salarios honorarios y/o mesadas pensionales mensuales periódicos (as) de diez millones de pesos (\$10.000.000) o más.

El talento humano en salud que preste sus servicios a pacientes con sospecha o diagnóstico de coronavirus COVID 19 incluidos quienes realicen vigilancia epidemiológica y que, por consiguiente, están expuestos a riesgos de contagio, así como los miembros de fuerza pública no son sujetos pasivos impuesto solidario por el COVID 19.

ARTÍCULO 3. Hecho Generador. El hecho generador del impuesto solidario por el COVID 19 lo constituye el pago o abono en cuenta de salarios y honorarios mensuales periódicos de diez millones de pesos (\$10.000.000) o más; y mesadas pensionales de las megapensiones mensuales periódicas de diez millones de pesos (\$10.000.000) o más de los sujetos pasivos del impuesto solidario por el COVID 19.

Para efectos de la aplicación del presente Decreto Legislativo dentro del concepto de salario están comprendidos la asignación básica, gastos de representación, primas o bonificaciones o cualquier otro beneficio que reciben los servidores públicos como retribución directa por el servicio prestado.

No están comprendidos dentro del concepto de salario las prestaciones sociales ni los beneficios salariales que se perciben semestral a anualmente.

ARTÍCULO 4. Causación. La causación del impuesto solidario por el COVID 19 es de carácter instantáneo y se causa al momento en que se paguen o abonen en cuenta los salarios y honorarios mensuales periódicos, y las mesadas pensionales de las megapensiones mensuales periódicas de los sujetos pasivos del impuesto solidario por el COVID 19.

El período del impuesto solidario por el COVID 19 es mensual.

(...)

ARTÍCULO 7. Administración y Recaudo del impuesto solidario por el COVID 19. La administración y recaudo del impuesto solidario por el COVID 19 estará a cargo de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN. El impuesto solidario por el COVID 19 se recaudará mediante el mecanismo de la retención en la fuente y será trasladado al Fondo de Mitigación de Emergencias -FOME al que se refiere el Decreto Legislativo 444 de 2020. (...)

ARTÍCULO 9. Aporte solidario voluntario por el COVID 19. A partir del primero (01) de mayo de 2020 y hasta el treinta (31) de julio de 2020 los servidores públicos en los términos del artículo 123 de la Constitución Política, y las personas naturales vinculadas mediante contrato de prestación de servicios profesionales y de apoyo a la gestión pública con salarios y honorarios mensuales periódicos inferiores a diez millones de pesos (\$10.000.000) podrán efectuar un aporte mensual solidario voluntario por el COVID 19 con destino al Fondo de Mitigación de Emergencias -FOME al que se refiere el Decreto Legislativo 444 de 2020 inversión social en la clase media vulnerable y los trabajadores informales, en consideración a la capacidad económica de los aportantes solidarios voluntarios, de acuerdo con la siguiente tabla. (...)

ARTÍCULO 10. Recaudo y traslado del Aporte Solidario voluntario por el COVID 19. El recaudo y traslado del aporte solidario voluntario por el COVID 19 estará a cargo de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN. El aporte solidario voluntario por el COVID 19 se recaudará mediante el mecanismo de la retención en la fuente y será trasladado al Fondo de Mitigación de Emergencias -FOME al que se refiere el Decreto Legislativo 444 de 2020. (...)

ARTÍCULO 12. Declaración y Pago. Dentro de los plazos previstos para la presentación y pago de la declaración de retención en la fuente, los agentes retenedores deberán presentar con pago la declaración incluyendo en el renglón que la Unidad Especial Administrativa Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN señale mediante resolución los valores retenidos en la fuente a título del impuesto solidario por el COVID 19 y los valores retenidos en la fuente por el aporte solidario voluntario por el COVID 19.

ARTÍCULO 13. Régimen Aplicable. Al impuesto solidario por el COVID 19 le son aplicables en lo que resulte compatible, las disposiciones sustantivas del impuesto sobre la renta y complementarios, procedimentales y sancionatorias previstas en el Estatuto Tributario.

Al aporte solidario voluntario por el COVID 19 le son aplicables en lo que resulte compatible, las disposiciones sustantivas de la retención en la fuente a título del impuesto de renta y complementarios, procedimentales y sancionatorias previstas en el Estatuto Tributario. (...)” (Subrayados fuera de texto)

Ahora bien, la Resolución CGN N° 091 del 08 de mayo de 2020 por la cual se crean, en el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno; del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público; y del Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público; subcuentas para el registro o reporte del Impuesto solidario por el COVID 19 y del Aporte solidario voluntario por el COVID 19, considera:

“ARTÍCULO 2º. Crear las siguientes subcuentas en la estructura del Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público:

CÓDIGO	DENOMINACIÓN
243630	<u>Impuesto solidario por el COVID 19</u>
243631	<u>Aporte solidario voluntario por el COVID 19”</u> (Subrayados fuera de texto)

De otra parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, establece en el Capítulo II. Pasivos, lo siguiente:

### “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.

(...)

#### 5. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

1. Los beneficios a los empleados comprenden todas las retribuciones que la empresa proporciona a sus empleados a cambio de sus servicios prestados, incluyendo, cuando haya lugar, beneficios por terminación del vínculo laboral. Estos beneficios abarcan tanto los suministrados directamente a los empleados, como los que se proporcionan a sus sobrevivientes, beneficiarios o sustitutos, según lo establecido en la normatividad vigente, en los acuerdos contractuales o en las obligaciones implícitas que dan origen al beneficio.

(...)

#### 5.1. Beneficios a los empleados a corto plazo

##### 5.1.1. Reconocimiento

5. Se reconocerán como beneficios a los empleados a corto plazo aquellos beneficios cuya obligación de pago venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en el que los empleados hayan prestado sus servicios. Hacen parte de tales beneficios: los sueldos, las prestaciones sociales, los aportes a la seguridad social, los planes de incentivos y los beneficios no monetarios, entre otros.

6. La empresa reconocerá un pasivo por beneficios a los empleados a corto plazo, junto con su gasto o costo asociado, cuando consuma el beneficio económico procedente del servicio prestado por el empleado a cambio del beneficio otorgado. 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. (...)”  
(Subrayados fuera de texto)

Ahora bien, el Catálogo General de Cuentas (CGC) que debe ser usado 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 la CGN, contiene y describe las siguientes cuentas y grupos de cuentas:

#### “2436-RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor que recaudan los agentes de retención, de todos los pagos o abonos en cuenta que realicen, excepto cuando no deben hacerlo por expresa disposición legal.

#### 25-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

##### DESCRIPCIÓN

En esta denominación se incluyen las cuentas que representan las obligaciones generadas por concepto de las retribuciones que la empresa proporciona a sus empleados a cambio de sus servicios prestados, incluyendo, cuando haya lugar, beneficios por terminación del vínculo laboral. Estos beneficios abarcan tanto los suministrados directamente a los empleados, como los que se proporcionan a sus sobrevivientes, beneficiarios o sustitutos, según lo establecido en la normativa vigente, en acuerdos contractuales o en las obligaciones implícitas que dan origen al beneficio.

También incluye las obligaciones pensionales que, por disposiciones legales, hayan sido asumidas por la empresa. (...)” (Subrayados fuera de texto)

#### CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Cuando una empresa consume el beneficio económico o el potencial de servicio procedente del servicio prestado por un trabajador a cambio de los beneficios otorgados, deberá reconocer las retribuciones concedidas, una vez surja la obligación, como un gasto mediante un débito en las subcuentas y cuentas que correspondan del grupo 51-DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN o 52-DE VENTAS, y un crédito en las subcuentas y cuentas correspondientes del grupo 25-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS, sin detrimento del

reconocimiento de las retenciones y descuentos que procedan de conformidad con la regulación pertinente.

En este sentido, el importe retenido a los sujetos pasivos del Impuesto Solidario por el COVID 19, deberá ser registrado por los agentes retenedores en la subcuenta 243630-Impuesto solidario por el COVID 19, de la cuenta 2436-RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE.

Por su parte, cuando los servidores públicos en los términos del artículo 123 de la Constitución Política y personas naturales vinculadas mediante contrato de prestación de servicios profesionales y de apoyo a la gestión pública, deseen voluntariamente realizar un aporte solidario por el COVID 19, los agentes de retención deberán registrar el importe retenido en la subcuenta 243631-Aporte solidario voluntario por el COVID 19, de la cuenta 2436-RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE.

Las subcuentas 243630-Impuesto solidario por el COVID 19 y 243631-Aporte solidario voluntario por el COVID 19, de la cuenta 2436-RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE, fueron creadas por medio de la Resolución CGN N° 091 de 2020, transcrita una parte en las consideraciones de este pronunciamiento.

Por último, es de precisar que, para conservar la trazabilidad del hecho económico la empresa deberá efectuar la desagregación que se requiera a nivel de auxiliares, o la opción equivalente habilitada en la plataforma tecnológica en la cual se soporte el sistema contable de la Electrificadora del Caquetá.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000052681 DEL 03-09-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Cuentas Por Pagar
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento del recaudo correspondiente al componente de recuperación, tratamiento y aprovechamiento de residuos reciclables por parte de las empresas de aseo y el Costo de Comercialización asociado a la Actividad de Aprovechamiento y su posterior traslado a las empresas encargadas de la prestación de este servicio

Señora  
GESVY YASMIN VERA JAIMES  
Sogamoso, Boyacá

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500037052, el día 10 de agosto de 2020, mediante la cual consulta:

“Las empresas de Servicios Públicos Domiciliarios de ASEO, deben considerar la actividad de recuperación, tratamiento y aprovechamiento de residuos reciclables de conformidad con el Decreto 596 de 2016 expedido por el Ministerio de Vivienda Ciudad y Territorio, que permite que esta actividad pueda ser prestada por personas que se organicen conforme al artículo 15 de la ley 142 de 1994.

1. La empresa prestadora del servicio de ASEO en el municipio factura a los usuarios y recauda lo correspondiente al componente de recuperación, tratamiento y aprovechamiento de residuos reciclables.
2. Las empresas organizadas conforme al artículo 15 de la ley 142 de 1994, quienes realizan la actividad recuperación, tratamiento y aprovechamiento de residuos reciclables, facturan mensualmente a la empresa prestadora del servicio de ASEO en el municipio, quien con base en la factura procede a transferir los recursos recaudados por este concepto.
3. Según lo dispuesto en el párrafo segundo del artículo 14 de la Resolución 720 de la Comisión de Regulación de agua potable y saneamiento básico establece:



“Cuando en el municipio y/o distrito se preste la actividad de aprovechamiento, el CCS se deberá incrementar en un 30% del precio techo. La administración de estos recursos se sujetará a la reglamentación del parágrafo 2 del artículo 88 de la Ley 1753 de 2015”

La empresa prestadora del servicio de ASEO contabiliza el ingreso total por concepto de comercialización (432317), del cual un porcentaje de acuerdo a la normatividad aplicable debe ser trasladado a las empresas que realizan la actividad recuperación, tratamiento y aprovechamiento de residuos reciclables.

Por lo tanto con base en lo esbozado en el acápite anterior, solicito lo siguiente

#### PETICIÓN

1. ¿Cuál es el registro de acuerdo con la técnica contable que se debe realizar la empresa prestadora del servicio de ASEO en el municipio para reconocer lo facturado a los usuarios por el componente recuperación, tratamiento y aprovechamiento de residuos reciclables?
2. ¿Cuál es el registro de acuerdo con la técnica contable que debe realizar la empresa prestadora del servicio de ASEO en el municipio para reconocer lo facturado por las empresas que prestan los servicios de recuperación, tratamiento y aprovechamiento de residuos reciclables a la empresa prestadora del servicio de aseo en el municipio?
3. ¿Cuál es el registro de acuerdo con la técnica contable que se debe realizar para reconocer lo trasladado del porcentaje de comercialización establecido en el artículo 14 de la Resolución 720 de 2015?”

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

#### CONSIDERACIONES

La Ley 142 de 1994, por la cual se establece el régimen de los servicios públicos domiciliarios y se dictan otras disposiciones, señala:

“ARTÍCULO 15. Personas que prestan servicios públicos. Pueden prestar los servicios públicos:

15.1. Las empresas de servicios públicos.

15.2. Las personas naturales o jurídicas que produzcan para ellas mismas, o como consecuencia o complemento de su actividad principal, los bienes y servicios propios del objeto de las empresas de servicios públicos.

15.3. Los municipios cuando asuman en forma directa, a través de su administración central, la prestación de los servicios públicos, conforme a lo dispuesto en esta Ley.

15.4. Reglamentada por el Decreto Nacional 421 de 2000. Las organizaciones autorizadas conforme a esta Ley para prestar servicios públicos en municipios menores en zonas rurales y en áreas o zonas urbanas específicas.

15.5. Las entidades autorizadas para prestar servicios públicos durante los períodos de transición previstos en esta Ley.

15.6. Las entidades descentralizadas de cualquier orden territorial o nacional que al momento de expedirse esta Ley estén prestando cualquiera de los servicios públicos y se ajusten a lo establecido en el parágrafo del Artículo 17.

(...)

ARTÍCULO 147. Naturaleza y requisitos de las facturas. Las facturas de los servicios públicos se pondrán en conocimiento de los suscriptores o usuarios para determinar el valor de los bienes y servicios provistos en desarrollo del contrato de servicios públicos.

En las facturas en las que se cobren varios servicios, será obligatorio totalizar por separado cada servicio, cada uno de los cuales podrá ser pagado independientemente de los demás con excepción del servicio público domiciliario de aseo y demás servicios de saneamiento básico. Las sanciones aplicables por no pago procederán únicamente respecto del servicio que no sea pagado.

En las condiciones uniformes de los contratos de servicios públicos podrá preverse la obligación para el suscriptor o usuario de garantizar con un título valor el pago de las facturas a su cargo.

PARÁGRAFO. Cuando se facturen los servicios de saneamiento básico y en particular los de aseo público y alcantarillado, conjuntamente con otro servicio público domiciliario, no podrá cancelarse este último con independencia de los servicios de saneamiento básico, aseo o alcantarillado, salvo en aquellos casos en que exista prueba de mediar petición, queja o recurso debidamente interpuesto ante la entidad prestataria del servicio de saneamiento básico, aseo o alcantarillado.”

(Subrayado fuera de texto)

Por su parte el Decreto 1077 de 2015 del Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio, sobre la facturación conjunta aplicable a todas las entidades prestadoras de los servicios públicos domiciliarios de las que trata la Ley 142 de 1994, indica:

“ARTÍCULO 2.3.6.2.1. ÁMBITO DE APLICACIÓN. El presente capítulo se aplica a todas las entidades prestadoras de los servicios públicos domiciliarios de las que trata la Ley 142 de 1994.

(...)

ARTÍCULO 2.3.6.2.4. OBLIGACIONES. Será obligatorio para las entidades prestadoras de servicios públicos domiciliarios facturar los servicios de alcantarillado y aseo, suscribir el convenio de facturación conjunta, distribución y/o recaudo de pagos; así como garantizar la continuidad del mismo, si son del caso, salvo que existan razones técnicas insalvables comprobables que justifiquen la imposibilidad de hacerlo. Esta justificación se acreditará ante la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios.

El prestador que asuma estos procesos, por libre elección del prestador del servicio de aseo y/o alcantarillado, no podrá imponer condiciones que atenten contra la libre competencia ni abusar de una posible posición dominante.”

(Subrayado fuera de texto)

De igual manera el Decreto 596 de 2016 del Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio, en relación con la facturación e información de la actividad de aprovechamiento del servicio público de aseo señala:

“ARTÍCULO 2.3.2.5.2.2.1. Obligación de facturación integral del servicio público de aseo. Todas las personas prestadoras de la actividad de recolección y transporte de residuos no aprovechables deberán facturar de manera integral el servicio público de aseo incluyendo la actividad de aprovechamiento, sin exigir trámites, requisitos o información adicional de los dispuestos en el presente Capítulo.

Los costos de esta gestión comercial se continuarán remunerando de acuerdo con lo dispuesto en la metodología tarifaria vigente adoptada por la Comisión de Regulación de Agua Potable y Saneamiento Básico (CRA).

ARTÍCULO 2.3.2.5.2.3.2. Recaudo. Los recursos de la facturación del servicio público de aseo, correspondientes a la actividad de aprovechamiento, deberán ser recaudados por parte del prestador de la actividad de recolección y transporte de residuos no aprovechables, quien deberá hacer los traslados a la persona prestadora de la actividad de aprovechamiento de acuerdo con lo establecido en el presente capítulo.”

(Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, la Resolución CRA 720 DE 2015 de la Comisión de Regulación de Agua Potable y Saneamiento Básico, “Por la cual se establece el régimen de regulación tarifaria al que deben someterse las personas prestadoras del servicio público de aseo que atiendan en municipios de más de 5.000 suscriptores en áreas urbanas, la metodología que deben utilizar para el cálculo de las tarifas del servicio público de aseo y se dictan otras disposiciones”, indica:

“ARTÍCULO 14. Costo de Comercialización por suscriptor del servicio público de aseo (CCS). El Costo de Comercialización por suscriptor del servicio público de aseo, diferenciado cuando la facturación conjunta se realice con el servicio de acueducto o de energía, según la segmentación definida en el ARTÍCULO 5 de la presente resolución, será como máximo el valor que se establece en la siguiente tabla (a precios de diciembre de 2014/mes).

(...)

Parágrafo. Cuando en el municipio y/o distrito se preste la actividad de aprovechamiento, el CCS se deberá incrementar en un 30% del precio techo. La administración de estos recursos se sujetará a la reglamentación del parágrafo 2 del artículo 88 de la Ley 1753 de 2015.”

Por su parte, la Resolución 246 de 2016 del Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio, dispone, entre otras cosas lo siguiente:

Artículo 4°. Distribución del Costo de Comercialización asociado a la Actividad de Aprovechamiento. De conformidad con el parágrafo 1 del artículo 2.3.2.5.2.1.2 del Decreto número 1077 de 2015, adicionado por el Decreto número 596 del 11 de abril de 2016, el monto en que se incremente el costo de comercialización del servicio (CCS) cuando se preste la actividad de aprovechamiento en el municipio o distrito, se distribuirá entre las personas prestadoras de la actividad de recolección y transporte de no aprovechables y las personas prestadoras de la actividad de aprovechamiento, de conformidad con la modelación que para el efecto realice la Comisión de Regulación de Agua Potable y Saneamiento Básico (CRA).

Parágrafo. La Comisión de Regulación de Agua Potable y Saneamiento Básico (CRA) dentro del mes siguiente a la expedición de la presente resolución, deberá expedir la regulación en que se especifiquen los porcentajes de distribución.

Artículo 5°. Medición y Balance de masas. Las personas prestadoras de la actividad de aprovechamiento deberán realizar el balance de masas a partir del pesaje de las cantidades mensuales de residuos sólidos aprovechables que ingresen a las estaciones de clasificación y aprovechamiento (ECA), las que efectivamente se aprovechen por su incorporación a procesos productivos y las que se rechazan correspondiendo el saldo a las que se

almacenan. De este balance de masas deberá mensualmente informarse a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios (SSPD).

(...)

Artículo 8°. Reporte de información para el cálculo de la remuneración vía tarifa de la actividad de aprovechamiento al Sistema Único de Información (SUI). Para el cálculo de la remuneración vía tarifa de la actividad de aprovechamiento de que trata el artículo 2.3.2.5.2.3.1. del Decreto número 1077 de 2015 adicionado por el Decreto número 596 del 11 de abril de 2016, se requiere de tres fuentes de información que deberán ser reportadas al Sistema Único de Información (SUI), dentro de los primeros tres (3) días del mes, correspondiente al mes inmediatamente anterior, así:

Para las personas prestadoras de la actividad de recolección y transporte de residuos no aprovechables:

1. El costo de recolección y transporte (CRT) de su área de prestación en precios corrientes.
2. El costo de disposición final (CDF) de su área de prestación en precios corrientes.
3. Toneladas mensuales recolectadas y transportadas de residuos no aprovechables en el área de prestación (QRT).
4. Toneladas mensuales de rechazo del aprovechamiento pesadas en cada una de las estaciones de clasificación y aprovechamiento (ECAS).
5. Promedio de suscriptores totales en su área de prestación en el periodo de producción correspondiente.
6. Promedio de suscriptores de inmuebles desocupados en su área de prestación en el periodo de producción correspondiente.

B. Para las personas prestadoras de la actividad de aprovechamiento:

1. Toneladas mensuales efectivamente aprovechadas generadas por usuarios no aforadas, en su área de prestación (ton/mes).
2. Total de toneladas mensuales efectivamente aprovechadas generadas por usuarios aforados, en su área de prestación, discriminado por usuario aforado (ton/mes).
3. Número de suscriptores aforado de aprovechamiento en el área de prestación, discriminando por tipo y uso.

C. Para las personas prestadoras de la actividad de disposición final:

1. Promedio de residuos sólidos que se reciben en el sitio de disposición final (ton/ mes) en el periodo de producción correspondiente. La información de costos y cantidades deberá ser estimada de conformidad con la regulación tarifaria vigente.

(...)

Artículo 9°. Reporte de información para el cálculo del costo de la remuneración vía tarifa de la actividad de aprovechamiento a la persona prestadora de la actividad de recolección y transporte de residuos no aprovechables. La persona prestadora de la actividad de aprovechamiento deberá informar a la persona prestadora de recolección y transporte de residuos no aprovechables, dentro de los primeros tres (3) días del mes, lo siguiente:

1. Toneladas mensuales efectivamente aprovechadas por suscriptor gran generador (TAFA), de acuerdo con lo definido por la metodología tarifaria vigente. Esta información deberá coincidir con la reportada al Sistema Único de Información (SUI).

2. Usuarios de la base de datos que son beneficiarios del incentivo a la separación en la fuente (DINC), de acuerdo con lo establecido en el artículo 2.3.2.5.2.2.4 del Decreto número 1077 de 2015, adicionado por el Decreto número 596 del 11 de abril de 2016. “

(Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, la Circular Conjunta 01 de 2017 de la Comisión de Regulación de Agua Potable y Saneamiento Básico, la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios y el Ministerio de Vivienda indica:

“3.2 Incremento del 30% del Costo de Comercialización por Suscriptor (CCS)

El incremento del 30% del CCS, de que trata el parágrafo del artículo 14 de la Resolución CRA 720 de 2015, se cobrará a todos los suscriptores facturados por la persona prestadora de la actividad de recolección y transporte de residuos no aprovechables. Dicho incremento, se activa en el momento en que efectivamente se ha incurrido en el costo de comercialización, es decir a partir del periodo en el cual se certificaron toneladas efectivamente aprovechadas por el SUI y por ende se podía facturar la actividad de aprovechamiento en el respectivo municipio o distrito.

Es así como, para realizar el cobro del 30% adicional del CCS, es necesario contar con reporte certificado por el SUI de toneladas efectivamente aprovechadas correspondientes al periodo a facturar. Por tanto, en los casos en los que una persona prestadora de la actividad de aprovechamiento no reporte toneladas efectivamente aprovechadas para un periodo de

facturación (en los términos y plazos establecidos por la Resolución 276 de 2016 del MVCT), no tendrá acceso a recursos de comercialización de este periodo; y en consecuencia, la persona prestadora de la actividad de recolección y transporte de residuos no aprovechables está facultada para realizar el cobro del incremento del CCS de manera retroactiva únicamente si se prestó la actividad de aprovechamiento y por tanto la información de toneladas efectivamente se encuentra reportada al SUI.”

(Subrayado fuera de texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, en relación con Cuentas por pagar e Ingresos, indican:

### “3. CUENTAS POR PAGAR

#### 3.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la empresa con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

(...)

#### 3.5. Baja en cuentas

5. Se dejará de reconocer, total o parcialmente, 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.

(...)

### 1. INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS

#### 1.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de actividades ordinarias los que 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.

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.

(...)

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 incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 139 de 2015 y sus modificaciones, señala:

“2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS

#### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos recaudados en efectivo, que son de propiedad de otras entidades públicas, entidades privadas o personas naturales.

La subcuenta Recaudos por clasificar se afectará, de manera transitoria, por el valor de los recursos recibidos por la empresa, cuyo destinatario no ha sido identificado y sobre los cuales debe adelantarse la identificación del mismo para garantizar su adecuada clasificación.

#### DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1-El valor del pago efectuado a la entidad pública, entidad privada o persona natural.

SE ACREDITA CON:

1-El valor de los recursos recaudados en efectivo que son de propiedad de otras entidades públicas, entidades privadas o personas naturales.

(...)

(Subrayado fuera de texto)

#### CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:



El artículo 15 de la Ley 142 de 1994 determina que pueden prestar servicios públicos las empresas de servicios públicos, las personas naturales o jurídicas que produzcan para ellas mismas los bienes y servicios propios del objeto de las empresas de servicios públicos, los municipios cuando asuman en forma directa la prestación de los servicios públicos, y demás entidades autorizadas por la ley. Además, en el artículo 147 determina que en las facturas en las que se cobren varios servicios, será obligatorio totalizar por separado cada servicio y podrán ser pagados de manera independiente de los demás, pero para el caso del servicio público domiciliario de aseo y demás servicios de saneamiento básico el pago debe realizarse de manera conjunta con los otros servicios facturados.

De igual manera el Decreto 1077 de 2015, sobre la facturación conjunta aplicable a todas las entidades prestadoras de los servicios públicos domiciliarios de las que trata la Ley 142 de 1994, determina que será obligatorio para las entidades prestadoras de servicios públicos domiciliarios facturar los servicios de alcantarillado y aseo, suscribir el convenio de facturación conjunta, distribución y/o recaudo de pagos.

Por su parte el Decreto 596 de 2016, determina como obligación la facturación integral del servicio público de aseo, indicando que todas las personas prestadoras de la actividad de recolección y transporte de residuos no aprovechables deberán facturar de manera integral el servicio público de aseo incluyendo la actividad de aprovechamiento. Y en cuanto al recaudo de los recursos relacionados en la facturación del servicio público de aseo, correspondientes a la actividad de aprovechamiento, señala que debe realizarse por parte del prestador de la actividad de recolección y transporte de residuos no aprovechables, quien deberá hacer los traslados a la persona prestadora de la actividad de aprovechamiento.

Adicionalmente, la Resolución CRA 720 de 2015 sobre el cálculo de las tarifas del servicio público de aseo, indica unos precios máximos por suscriptor para calcular el costo de comercialización cuando el prestador del servicio de aseo realice la facturación conjunta, ya sea con el servicio de acueducto o energía. Este Costo de Comercialización por suscriptor del servicio público de aseo (CCS), se verá incrementado en un 30% del precio techo cuando en el municipio y/o distrito se preste la actividad de aprovechamiento.

De acuerdo con la Circular Conjunta 01 de 2017 de la Comisión de Regulación de Agua Potable y Saneamiento Básico, la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios y el Ministerio de Vivienda, el incremento del 30% del CCS se cobrará a todos los suscriptores facturados por el prestador de la actividad de recolección y transporte de residuos no aprovechables, y se activa en el momento en que efectivamente se ha incurrido en el costo de comercialización, es decir a partir del periodo en el cual se certificaron toneladas efectivamente aprovechadas por el SUI y por ende se podía facturar la actividad de aprovechamiento en el respectivo municipio o distrito.

Por otro lado, este incremento del CCS, según la Resolución 246 de 2016 del Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio, se distribuirá entre las personas prestadoras de la actividad de recolección y transporte de no aprovechables y las personas prestadoras de la actividad de aprovechamiento, de conformidad con la modelación que para el efecto realice la Comisión de Regulación de Agua Potable y Saneamiento Básico (CRA). Para calcularlo se requiere información proveniente de los prestadores de la actividad de recolección y transporte de residuos no aprovechables, de los prestadores de la actividad de aprovechamiento y de los prestadores de la actividad de disposición final, la cual debe ser reportada al Sistema Único de Información (SUI) dentro de los primeros tres (3) días del mes, correspondiente al mes inmediatamente anterior. Así mismo, el prestador de la actividad de aprovechamiento deberá informar al prestador de recolección y transporte de residuos no aprovechables, dentro de los primeros tres (3) días del mes, las toneladas mensuales efectivamente aprovechadas y los usuarios de la base de datos que son beneficiarios del incentivo a la separación en la fuente.

Ahora bien, de acuerdo con el Marco Normativo para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, se reconocerán como ingresos de actividades ordinarias los que se origina, entre otros, por la prestación de servicios, mencionando que en determinadas circunstancias, será necesario aplicar el criterio de reconocimiento por separado a los componentes identificables de una única transacción, con el fin de reflejar la sustancia de la operación. Y en relación con cuentas por pagar, señala que, se deben reconocer como tal 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.

Con base en lo anterior, y teniendo en cuenta que la empresa prestadora del servicio de aseo se encarga de efectuar la facturación integral del servicio público de aseo, como una obligación indicada por el Decreto 596 de 2016, en donde se debe incluir la actividad de aprovechamiento y la proporción de los costos de comercialización que les corresponde a los prestadores de esta actividad, así como debe ocuparse de su recaudo, no puede reconocer este hecho económico como un ingreso ya que la prestación de este servicio no está a su cargo.

Por lo anterior, en relación con los recursos relacionados con la actividad de aprovechamiento, la empresa de aseo contablemente debe registrar en cuentas de orden de control el valor de dicho concepto, para lo cual debitará la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control por contra de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta 939090-Otras cuentas acreedoras de control, de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL.

De igual forma, en relación con la proporción del Costo de Comercialización por suscriptor del servicio público de aseo (CCS), correspondiente a los prestadores de la actividad de aprovechamiento, la empresa de aseo debe registrar en cuentas de orden de control el valor de dicho concepto, para lo cual debitará la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control por contra de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta 939090-Otras cuentas acreedoras de control, de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL.

Cuando los usuarios realicen el pago y la empresa de aseo reciba los recursos se debe reconocer un pasivo, mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 240725-Venta de servicios públicos, de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS. Adicionalmente, disminuirá las cuentas de orden mediante un débito en la subcuenta 939090-Otras cuentas acreedoras de control, de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL, y un crédito en la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control por contra de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB). Ahora bien, cuando la empresa de aseo le pague a la empresa de aprovechamiento por la prestación de los servicios de recuperación, tratamiento y aprovechamiento de residuos reciclables, deberá reconocer un débito en la subcuenta 240725-Venta de servicios públicos, de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000054431 DEL 17-09-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Ingresos fiscales Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de la estampilla pro desarrollo.

2	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por pagar Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de la estampilla pro desarrollo.

Doctora  
YENNY MARCELA CASTRO C.  
Contador  
E.S.P. Empresa de Servicios Públicos del Meta  
Villavicencio, Meta

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500037162, el día 10 de agosto de 2020, mediante la cual consulta:

“ Con relación a la diferencia sobre el concepto de la estampilla Prodesarrollo que se da entre Edesa y la Gobernación del Meta en la conciliación de los saldos de Operaciones Recíprocas, adjunto concepto del estatuto de rentas del departamento del Meta, el cual establece en su capítulo VII artículo 239; la estampilla prodesarrollo departamental es el tributo que se paga al Departamento del Meta a título de tasa, por la realización de ciertos actos o la suscripción de determinados contratos, convenios o actuaciones administrativas, contempladas y exigidas por la Ley y que deben ser prestadas por la administración departamental y sus entidades descentralizadas, o ante sus funcionarios, cuyo producido está destinado a la construcción de infraestructura educativa, sanitaria y deportiva, de conformidad con los planes generales de desarrollo del Departamento.

Por lo anteriormente expuesto solicito amablemente nos indique cómo se debe tratar esta cuenta, si es como estampilla como lo estamos tratando o como tasa como lo relaciona la Gobernación.”

En conversación telefónica con la consultante y a través de correo electrónico, se aclara que la Empresa de Servicios Públicos del Meta está registrando la estampilla pro desarrollo en la subcuenta 240722-Estampillas, de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, toda vez que, como entidad descentralizada de orden departamental están obligadas a efectuar los descuentos por concepto de estampilla pro desarrollo a todas las órdenes de pago que se causan, para girar dichos descuentos de forma mensual al departamento.

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

## CONSIDERACIONES

La Ley 3 de 1986, emitida por el Congreso de Colombia en uso de sus facultades y por la cual se expiden normas sobre la administración Departamental y se dictan otras disposiciones, establece:

“Artículo 32. Autorízase a las Asambleas para ordenar la emisión de estampillas "Pro-Desarrollo Departamental", cuyo producido se destinará a construcción de infraestructura educativa, sanitaria y deportiva. Las ordenanzas que dispongan cada emisión determinarán su monto, que no podrá ser superior a la cuarta parte del correspondiente presupuesto departamental; la tarifa, que no podrá exceder el dos por ciento (2%) del valor del documento o instrumento gravado; las exenciones a que hubiere lugar; las características de las estampillas; y todo lo demás que se considere necesario para garantizar su recaudo y adecuada inversión.”

Por su parte, el Capítulo VII. Estampilla Pro desarrollo Departamental de la Ordenanza N° 466 de 2001, por la cual se expide el Estatuto de Rentas Tributarias del Departamento del Meta, prescribe en los siguientes artículos:

“ARTÍCULO 239°. DEFINICIÓN. La estampilla Pro desarrollo Departamental es el tributo que se paga al Departamento DEL META a título de tasa, por la realización de ciertos actos o la suscripción de determinados contratos, convenios o actuaciones administrativas, contempladas y exigidas por la ley y que deben ser prestadas por la administración Departamental y sus entidades descentralizadas, o ante sus funcionarios, y cuyo producido está destinado a la construcción de infraestructura educativa, sanitaria y deportiva, de conformidad con los planes generales de Desarrollo del Departamento.

El uso de la estampilla es obligatorio y su producido Constituye una renta Departamental y los ingresos por este concepto se manejarán en un fondo o cuenta especial y deberán ser invertidos en la construcción de infraestructura educativa, sanitaria y deportiva, de conformidad con lo establecido en la ley 3 de 1986 y el artículo 170 del decreto ley 1222 de

1986, siendo facultad del ejecutivo Departamental, lo relativo al diseño, emisión y distribución de recursos en estricta sujeción a la ley.

ARTICULO 240°. SUJETO ACTIVO Y PASIVO. Será sujeto activo de la contribución, el Departamento DEL META, quien estará facultado para cobrar dicha contribución cada vez que se realice el hecho generador y serán sujetos pasivos todas las personas naturales o jurídicas, las sucesiones ilíquidas, las sociedades de hecho, las unipersonales, los consorcios o uniones temporales, que por razón de sus hechos o actuaciones realicen los presupuestos generadores del tributo previsto en el presente estatuto. (...)

ARTICULO 243°. VALIDACIÓN. La estampilla podrá ser validada con recibo oficial de pago del valor de la misma o mediante el descuento directo efectuado sobre los documentos que generen el gravamen.

ARTICULO 244°. RECAUDO. El recaudo de los ingresos provenientes del uso de la estampilla Pro Desarrollo Departamento DEL META, se hará por intermedio de la Tesorería del Departamento DEL META las tesorerías de las entidades descentralizadas y municipales, mediante descuentos en las órdenes de pago y recibos de caja. Las tesorerías de entidades descentralizadas y municipales girarán a la tesorería departamental el recaudo del mes anterior por concepto de esta estampilla dentro de los cinco (5) primeros días de cada mes.

ARTICULO 245°. RESPONSABILIDAD. La obligación de exigir, adherir y anular la estampilla Pro Desarrollo Departamento DEL META, o recibo oficial, queda a cargo de los respectivos servidores públicos que intervienen en la inscripción del acto, documento, actuación administrativa o legalización del contrato.

PARÁGRAFO. Los servidores públicos obligados a exigir, adherir y anular la estampilla, o recibo de pago, que omitieren su deber, serán responsables de conformidad con la Ley.

ARTICULO 246°. FACULTADES. Facúltese al Gobernador del Departamento para que defina las modalidades, denominaciones, demás características de acuerdo a los valores requeridos y para realizar las operaciones presupuestales necesarias tendientes a ordenar la emisión de la estampilla de pro desarrollo. (...)” (Subrayados fuera de texto)

En Sentencia C-768/10, el Consejo de estado determina:

“Las estampillas han sido definidas por la jurisprudencia del Consejo de Estado como tributos dentro de la especie de “tasas parafiscales”, en la medida en que participan de la naturaleza de las contribuciones parafiscales, pues constituyen un gravamen cuyo pago obligatorio deben realizar los usuarios de algunas operaciones o actividades que se realizan

frente a organismos de carácter público; son de carácter excepcional en cuanto al sujeto pasivo del tributo; los recursos se revierten en beneficio de un sector específico; y están destinados a sufragar gastos en que incurran las entidades que desarrollan o prestan un servicio público, como función propia del Estado. La “tasa” si bien puede corresponder a la prestación directa de un servicio público, del cual es usuario el contribuyente que se beneficia efectivamente, caso en el cual se definen como tasas administrativas, también puede corresponder al beneficio potencial por la utilización de servicios de aprovechamiento común, como la educación, la salud, el deporte, la cultura, es decir, que el gravamen se revierte en beneficio social, caso en el cual se definen como tasas parafiscales que son las percibidas en beneficio de organismos públicos o privados, pero no por la prestación de un servicio propiamente dicho, sino por contener un carácter social.” (Subrayado fuera de texto)

## Entidades de Gobierno

La norma de Ingresos de transacciones sin contraprestación del Capítulo IV. Ingresos, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece en el numeral 1.2. Ingresos por impuestos:

### “1.2. Ingresos por impuestos

5. Los ingresos por impuestos corresponden a ingresos exigidos sin contraprestación directa, determinados en las disposiciones legales por la potestad que tiene el Estado de establecer gravámenes. Se originan en el hecho generador del tributo, gravando la riqueza, la propiedad, la producción, la actividad o el consumo, entre otros.

#### 1.2.1. Reconocimiento

6. La entidad reconocerá ingresos por impuestos cuando surja el derecho de cobro originado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme.

7. Los anticipos por impuestos y las retenciones en la fuente se reconocerán como pasivo hasta cuando tenga lugar la liquidación del impuesto.

#### 1.2.2. Medición

8. Los ingresos por impuestos se medirán por el valor determinado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas, describe las siguientes cuentas contables:

#### “1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS

##### DESCRIPCIÓN

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.

#### 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR

##### DESCRIPCIÓN

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

#### 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los ingresos causados por la entidad que se originan por conceptos tales como contribuciones, tasas, multas, sanciones, estampillas y cuotas de sostenimiento.” (Subrayados fuera de texto)

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

En el numeral 3. Cuentas por pagar del Capítulo II. Pasivos 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, 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. (...)” (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, describe las siguientes cuentas contable así:

“2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS

#### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos recaudados en efectivo, que son de propiedad de otras entidades públicas, entidades privadas o personas naturales.

La subcuenta Recaudos por clasificar se afectará, de manera transitoria, por el valor de los recursos recibidos por la empresa, cuyo destinatario no ha sido identificado y sobre los cuales debe adelantarse la identificación del mismo para garantizar su adecuada clasificación.

2436-RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE

#### DESCRIPCIÓN

Representa el valor que recaudan los agentes de retención, de todos los pagos o abonos en cuenta que realicen, excepto cuando no deben hacerlo por expresa disposición legal.” (Subrayados fuera de texto)

En radicado CGN con N°20192300055711 del 03 de septiembre de 2019, se concluyó:

“Por lo tanto, si de acuerdo a la normatividad que rige el cobro de las estampillas, las entidades recaudadoras se catalogan como agentes de retención, y por tanto, deben cumplir con las obligaciones formales como es presentar la respectiva declaración de los descuentos efectuados, dichas entidades deberán reconocer el descuento (...) en la subcuenta 243690-Otras retenciones, de la cuenta 2436-RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE.

No obstante, si conforme a la normatividad que rige el cobro de estampillas, las entidades

encargadas de efectuar los descuentos no tienen la connotación de agentes de retención y por ende no deben cumplir con la obligación de presentar declaración de los descuentos efectuados, deberán reconocer este cobro (...) en la subcuenta 240722-Estampillas de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.” (Subrayados fuera de texto)

## CONCLUSIONES

En Sentencia C-768/10 se precisa que, las estampillas han sido definidas como tributos dentro de la especie de “tasas parafiscales”, en la medida en que participan de la naturaleza de las contribuciones parafiscales. Una tasa por su parte es un tributo donde los recursos se revierten en beneficio de un sector específico; y están destinados a sufragar gastos en que incurran las entidades que desarrollan o prestan un servicio público, como función propia del Estado.

Ahora bien, la Ordenanza N° 466 de 2001 define la estampilla pro desarrollo como un tributo que se paga al Departamento del Meta a título de tasa. El sujeto activo de la estampilla es el Departamento del Meta, y los sujetos pasivos son todas las personas naturales o jurídicas, las sucesiones ilíquidas, las sociedades de hecho, las unipersonales, los consorcios o uniones temporales, que por razón de sus actuaciones realicen las operaciones generadoras del tributo.

Bajo este contexto, y con fundamento en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno y Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, el procedimiento contable para el registro del valor del descuento de la estampilla pro desarrollo cuando el recaudo esté en cabeza de la Empresa de Servicios Públicos del Meta, corresponde:

### 1. Departamento del Meta

Con ocasión del hecho económico que genera el derecho a percibir el importe por estampilla, el departamento debe reconocer un ingreso por este concepto mediante un débito en la subcuenta 131113-Estampillas, de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS, y un crédito en la subcuenta 411027-Estampillas, de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Con la información del recaudo por parte de la empresa, debe efectuar un débito en la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, y un crédito en la subcuenta 131113-Estampillas, de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Con el giro de los recursos por parte de la empresa, debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y acreditará la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

## 2. Empresa de Servicios Públicos del Meta

Si de acuerdo a la normatividad que rige el cobro de las estampillas, la empresa se cataloga como agente de retención, deberá reconocer el descuento en la subcuenta 243690-Otras retenciones, de la cuenta 2436-RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE.

Con el giro de los recursos al Departamento del Meta, debitará la subcuenta 243690-Otras retenciones, de la cuenta 2436-RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE, y acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

No obstante, si conforme a la normatividad que rige el cobro de las estampillas, la empresa no tiene la connotación de agente de retención, deberá reconocer este cobro en la subcuenta 240722-Estampillas, de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

Con el giro de los recursos al Departamento del Meta, debitará la subcuenta 240722-Estampillas, de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, y acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

## 3. Operaciones recíprocas

-La subcuenta 131113-Estampillas, de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS, tendrá su correlativa con la subcuenta 240722-Estampillas, de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

Cuando la empresa registre el descuento de la estampilla pro desarrollo en la subcuenta 243690-Otras retenciones, de la cuenta 2436-RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE, no habrá lugar a reportar operación recíproca por parte del departamento y empresa.

-La subcuenta 512035-Estampillas, de la cuenta 5120-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS, tendrá su correlativa con la subcuenta 411027-Estampillas, de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

-La subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, tendrá su correlativa con la subcuenta 244035-Estampilla, de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS.

\*\*\*

<b>CONCEPTO No. 20201100050421 DEL 22-10-2020</b>
---

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por pagar
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable para la depuración de las cuentas por pagar

Doctor  
HAMES RODRIGUEZ REYES  
Contador  
E.S.E. Hospital San Rafael-Dolores  
Dolores, Tolima

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500041872, el día 04 de octubre de 2020, mediante la cual consulta:

“Para la DEPURACIÓN CONTABLE PERMANENTE Y SOSTENIBLE del HOSPITAL SAN RAFAEL ESE DE DOLORES, en esta vigencia 2020 a solicitud del Comité de sostenibilidad de Depuración Contable:

1. ¿CUAL ES EL REGISTRO CONTABLE PARA LA DEPURACIÓN DE CUENTAS POR PAGAR COMO CONTRAPARTIDA?

2. SI PARA LAS VIGENCIAS 2016 Y 2017 SE CONTABILIZABAN EN EL PATRIMONIO Y EN CUENTAS DE ORDEN ¿PARA LAS VIGENCIAS 2018 Y SIGUIENTES QUE CUENTAS CONTABLES SE UTILIZAN?.”

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

**CONSIDERACIONES**

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución No, 414 de 2014 y sus modificaciones, sobre las cuentas por pagar 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 la categoría de costo.

### 3.3. Medición inicial

3. Las cuentas por pagar se medirán por el valor de la transacción.

### 3.4. Medición posterior

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

### 3.5. Baja en cuentas

5. Se dejará de reconocer, total o parcialmente, 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.

6. 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.

7. Cuando el acreedor renuncie al derecho de cobro o un tercero asuma la obligación de pago, la empresa aplicará la Norma de ayudas gubernamentales y subvenciones.”  
(Subrayado fuera de texto)

Sobre la corrección de errores, la norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, establece:

### “5.3. Corrección de errores

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

23. 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.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la empresa 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. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.”

Por su parte, los numerales 3.2.4 y 3.2.15 del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable anexo a la Resolución 193 de 2016, estipulan:

#### “3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

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

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

#### 3.2.15. 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: (...)

#### Obligaciones

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

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

## CONCLUSIONES

De acuerdo con el Marco Normativo para para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, una cuenta por pagar se dejará de reconocer 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, calculando la diferencia entre el valor en libros de la cuenta por pagar que se da de baja y la contraprestación pagada, la cual se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

Cuando la diferencia dé origen a un ingreso, en el Catálogo General de Cuentas para para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público anexo a la Resolución 139 de 2015 y sus modificaciones, para la baja en cuentas de las cuentas por pagar señaladas en el Grupo 24, que incluye entre otras las cuentas 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, 2424-DESCUENTOS DE NÓMINA y 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, se destinó

la subcuenta 480220-Ganancia por baja en cuentas de cuentas por pagar, de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

De existir cuentas por pagar en la información financiera por obligaciones sobre las cuales no existe probabilidad de salida de recursos, que incorporan beneficios económicos futuros; que han sido condonadas o sobre las cuales ya no existe derecho exigible de cobro por el acreedor; o, que jurídicamente se han extinguido o sobre las cuales la Ley ha establecido su cruce o eliminación, y se da a conocer antes de la fecha de autorización para la publicación de los estados financieros, la empresa ajustará las partidas contables mediante un registro contable debitando la cuenta del pasivo y acreditando las cuentas del activo y del ingreso respectivamente.

No obstante, si esa información se obtuvo en periodos contables anteriores y no se efectuó la baja en cuentas correspondiente, la empresa deberá corregir el error de conformidad con los lineamientos del numeral 5.3. Corrección de errores de la norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores. Para lo cual, ajustará las partidas mediante un débito en las cuentas que correspondan del Grupo 24-CUENTAS POR PAGAR contra la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Adicionalmente, la empresa deberá determinar la naturaleza del error identificado ya que, para efectos de presentación, para aquéllos catalogados como materiales, se deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Para aquellos errores clasificados como no materiales, no se requerirá su reexpresión retroactiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes.

Es importante indicar que, la depuración de las cuentas por pagar no podrá efectuarse de manera independiente a las cuentas de activo, toda vez que, una de las formas de extinguirse las obligaciones es mediante el pago, el cual puede estar representado a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Por lo tanto, la empresa deberá evaluar si sobre los saldos de esas obligaciones se realizaron pagos que no fueron registrados oportunamente, y proceder a la corrección en la información financiera, efectuando los cruces entre activos y pasivos correctamente.

\*\*\*



## CONCEPTO No. 20202000055211 DEL 02-10-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por pagar Beneficios a los empleados
	<b>SUBTEMAS</b>	Clasificación de los beneficios a los empleados en corto o largo plazo. Reconocimiento de las obligaciones por sentencias condenatorias.

Doctora

MARTHA CECILIA PIRABÁN GONZÁLEZ

Profesional Especializada -Contabilidad

Empresa de Transporte Masivo de Cali S.A. -Metro Cali S.A.

Santiago de Cali, Valle del Cauca

#### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500039992, el día 28 de agosto de 2020, mediante la cual consulta sobre la clasificación de los beneficios de los empleados en el corto plazo y el reconocimiento de las sentencias definitivas por laudos arbitrales en contra de la entidad por el concesionario de transporte GIT Masivo S.A. y Consorcio C.C., sin el amparo de los recursos del Municipio, en los siguientes términos:

1. “Hallazgo No. 1. Se evidenció, que el saldo de la cuenta 2511-Beneficios a los empleados a corto plazo por \$1.121.359.560, contiene obligaciones por pagar correspondientes a vigencias anteriores al 2019. (...)”

Consulta: ¿es correcta la interpretación dada por Metro Cali S.A., al Marco Normativo, en el sentido de que debió quedar clasificado como un pasivo de corto plazo al cierre de 2019, las vacaciones que vencieron en la vigencia fiscal de 2019 y que se espera sean canceladas en la siguiente vigencia (2020) de acuerdo con el plan de vacaciones, es decir antes de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable (2020)?”

2. “Hallazgo No. 2. Se evidenció que Metro Cali S.A., reconoció como cuenta por pagar (Créditos Judiciales-Sentencias) los fallos del Consejo de Estado que declaró infundado los recursos de anulación presentados por Metro Cali S.A., contra los laudos arbitrales

proferidos el 7 de junio y 29 de noviembre de 2018 a favor del GIT Masivo S.A. y Consorcio C.C. respectivamente.

Es deber de la entidad, cumplir con lo establecido en el numeral 5-Principios de contabilidad pública-Asociación, hace referencia a la relación que debe existir entre los ingresos y los costos y gastos incurridos para generar dichos ingresos; 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; expedido por la Contaduría General de la Nación.

Lo anterior, se presentó por el reconocimiento de los fallos del Consejo de Estado, sin contar con los recursos transferidos por el Municipio para el pago de sentencias; generando una sobreestimación en la cuenta 2460 -Créditos Judiciales-Sentencias. (...)

Consulta: ¿Es correcto el reconocimiento contable del pasivo en la vigencia de 2019, efectuado por Metro Cali S.A., independientemente si estaban garantizados los recursos para su pago y por tanto no hay sobreestimación de la cuenta Créditos judiciales-sentencias?”

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

## **CONSIDERACIONES**

De acuerdo con 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 No. 414 de 2014, el principio de Devengo implica 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.”

De igual forma, según lo relacionado sobre los elementos que constituyen los estados financieros en el Marco Conceptual para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, los pasivos son definidos así:

“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. (...)

#### 6.2.2 Reconocimiento de pasivos

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

La norma de Beneficios a los empleados contenida en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, establece:

#### “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 beneficios cuya obligación de pago venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en el que los empleados hayan prestado sus servicios. Hacen parte de tales beneficios: los sueldos, las prestaciones sociales, los aportes a la seguridad social, los planes de incentivos y los beneficios no monetarios, entre otros.

6. La empresa reconocerá un pasivo por beneficios a los empleados a corto plazo, junto con su gasto o costo asociado, cuando consuma el beneficio económico procedente del servicio prestado por el empleado a cambio del beneficio otorgado. Los beneficios a empleados a

corto plazo que no se paguen mensualmente se reconocerán en cada mes por el valor de la alícuota correspondiente al porcentaje del servicio prestado durante el mes. (...)” (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, sobre las cuentas por pagar, el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, señala:

### “3. CUENTAS POR PAGAR

#### 3.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la empresa con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.”

El Procedimiento Contable para el Registro de los Procesos Judiciales, Arbitrajes, Conciliaciones Extrajudiciales y Embargos sobre Cuentas Bancarias, incorporado al Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público mediante la Resolución 310 de 2017, insta:

“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.”

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

### 1. Clasificación beneficios a los empleados en corto o largo plazo

Atendiendo los lineamientos dispuestos en la norma de Beneficios a los empleados, los beneficios que se causen a favor de los empleados vinculados a la entidad se reconocerán en corto o largo plazo según el plazo de pago. Si el plazo de pago vence dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en el que el empleado presto sus servicios se clasifica como beneficios a los empleados a corto plazo, por el contrario, si el pago vence

en un plazo superior a los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable se clasifica como beneficios a los empleados a largo plazo.

Por lo tanto, en la medida que los empleados tengan derecho a disfrutar las vacaciones dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable, el pasivo por vacaciones se clasificará como beneficios a los empleados a corto plazo.

## 2. Reconocimiento de las obligaciones por sentencias condenatorias

La empresa debe hacer el reconocimiento de las sentencias condenatorias atendiendo lo estipulado en el 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, donde se establece que, con la liquidación de la sentencia definitiva condenatoria, la empresa registrará el crédito judicialmente reconocido como una cuenta por pagar.

Así las cosas, con independencia de la disponibilidad de recursos por parte de la empresa para el pago de sus obligaciones y en cumplimiento del principio de devengo, la cuenta por pagar se debe reconocer una vez la sentencia en la que se encuentra la liquidación de la condena, o el auto correspondiente, quede en firme. Lo anterior en atención a que, ejecutoriada la providencia judicial, la entidad adquiere una obligación y cesa la incertidumbre asociada a esta.

\*\*\*

<b>CONCEPTO No. 20201100060101 DEL 02-12-2020</b>
---

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Cuentas por pagar Ingresos fiscales
	<b>SUBTEMAS</b>	Contabilización del impuesto predial.

<b>2</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por pagar
	<b>SUBTEMAS</b>	Contabilización del impuesto predial.

Doctor  
JAIME RIVERA

#### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010041832, el día 02 de octubre de 2020, mediante la cual solicita se le indique que registros contables se debe efectuar en la contabilización del impuesto predial, y de igual manera con un taller, norma o resolución donde pueda ilustrarse para realizar correctamente el proceso contable.

Con base en lo anterior, este Despacho se permite atender su consulta 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 y modificado por la Resolución N° 167 de 2020, indica:

“4.1.2. Representación fiel

18. La información financiera es útil si representa 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 (...)

39. 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 el hecho económico incide en los resultados del periodo. (...)

##### 6.1.1. Activos

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

##### 6.1.4. Ingresos

68. Los ingresos son los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad. (...)

70. La mayoría de los ingresos del gobierno provienen de transacciones sin contraprestación. Un ingreso producto de una transacción sin contraprestación es aquel que la entidad recibe sin entregar nada a cambio o, si lo hace, el valor entregado es significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. Son ejemplos de estos ingresos, los impuestos y las transferencias, tales como traslado de recursos entre entidades de gobierno, asunción de pasivos por parte de terceros, préstamos con tasas subsidiadas y donaciones. (...)" (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° 425 del 2019, señalan:



## “CAPÍTULO I. ACTIVOS (...)

### 2. CUENTAS POR COBRAR

#### 2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias. (...)

## CAPÍTULO IV. INGRESOS

### 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. (...)

#### 1.2. Ingresos por impuestos

5. Los ingresos por impuestos corresponden a ingresos exigidos sin contraprestación directa, determinados en las disposiciones legales por la potestad que tiene el Estado de establecer gravámenes. Se originan en el hecho generador del tributo, gravando la riqueza, la propiedad, la producción, la actividad o el consumo, entre otros.

#### 1.2.1. Reconocimiento

6. La entidad reconocerá ingresos por impuestos cuando surja el derecho de cobro originado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme.

7. Los anticipos por impuestos y las retenciones en la fuente se reconocerán como pasivo hasta cuando tenga lugar la liquidación del impuesto.

#### 1.2.2. Medición

8. Los ingresos por impuestos se medirán por el valor determinado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes. (...) (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución Nº 620 de 2015 y sus modificaciones, indica:

“1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS

#### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los impuestos, sus anticipos y las retenciones pendientes de recaudo, determinados durante el periodo en las declaraciones tributarias y en las liquidaciones oficiales y actos administrativos en firme, con independencia del periodo fiscal al que correspondan. (...)

2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS

#### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones a cargo de la entidad por concepto de impuestos, contribuciones y tasas, que se originan en las liquidaciones privadas y sus correcciones, liquidaciones oficiales y actos administrativos en firme. (...)

## 4105-IMPUESTOS

## DESCRIPCIÓN

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

## 5120-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS

## DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los impuestos, contribuciones y tasas causados a cargo de la entidad, de conformidad con las disposiciones legales. (...)

## 5220-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS

## DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los impuestos, contribuciones y tasas causados a cargo de la entidad, de conformidad con las disposiciones legales. (...)” (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 y modificado por la Resolución N° 168 de 2020, indica:

## “5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA (...)

39. 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 el hecho económico incide en los resultados del periodo. (...)

## 6.1.2. Pasivos

56. 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. (...)

59. 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 surgir 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. (...)

#### 6.1.6. Gastos

68. 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 del valor de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el valor del patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de utilidades o excedentes a los propietarios de este patrimonio.” (Subrayado fuera de texto)

De igual forma, 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° 426 del 2019, 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. (...)” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, y conforme se señala en el Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 167 de 2020, para el reconocimiento de los derechos por concepto de impuestos, la entidad deberá observar el principio de devengo el cual expresa 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 de estos se derivan, es decir, cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación que origina el hecho incide en los resultados del período.

Igualmente, la entidad deberá efectuar el reconocimiento de los derechos por concepto de impuestos, cuando se haya cumplido con los criterios para el reconocimiento de un activo y una cuenta por cobrar, esto es, que correspondan a recursos controlados de los cuales se espera obtener beneficios económicos futuros o un potencial de servicio, 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 que cuente con la capacidad de generar beneficios económicos futuros.

Por su parte, la norma de Cuentas por cobrar determina que los derechos dan lugar a la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento, y la norma de Ingresos de transacciones sin contraprestación indica que, los ingresos por impuestos se reconocen cuando surge el derecho de cobro por originado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden las obligaciones a cargo de los contribuyentes una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme.

En consecuencia, el valor de los impuestos liquidados en las declaraciones y demás actos administrativos de carácter tributario, constituyen la base para reconocer la cuenta por cobrar y el ingreso por concepto de impuestos, si se advierte por una parte, que las entidades estatales cuentan con los instrumentos jurídicos suficientes para recaudar las obligaciones creadas en su favor, y por otra, que según lo estipulado en el artículo 98 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011, es deber de las mismas gestionar el recaudo de las acreencias que consten en documentos que presten mérito ejecutivo. Bajo este contexto, se puede concluir que, por regla general, es previsible la obtención del flujo económico por conceptos de los impuestos.

Bajo este contexto, con la declaración tributaria, la liquidación oficial y demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes, una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme, el municipio registrará el ingreso por concepto de impuesto predial, debitando la subcuenta 130507-Impuesto predial unificado de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS y acreditando la subcuenta 410507-Impuesto predial unificado de la cuenta 4105-IMPUESTOS.

Con el recaudo, el municipio registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 130507-Impuesto predial unificado de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS.

Ahora bien, le concierne a la entidad adelantar las gestiones correspondientes para adoptar estrategias que le garanticen contar con el suministro de información suficiente y oportuna, de forma que le permita realizar los ajustes contables correspondientes, para así cumplir con las características fundamentales de relevancia y representación fiel, de acuerdo con el Marco Conceptual.

Por su parte, la entidad responsable del pago del impuesto, sea esta una entidad de gobierno o una empresa que no cotiza en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, reconocerá en el momento en el cual quede en firme la declaración tributaria, la liquidación oficial y demás actos administrativos que liquiden obligaciones a su cargo, un débito en la subcuenta 512001-Impuesto predial unificado de la cuenta 5120-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS o en la subcuenta 522001-Impuesto predial unificado de la cuenta 5220-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS, y un crédito en la subcuenta 244003-Impuesto predial unificado de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS.

Una vez la entidad realice el giro de los recursos para cumplir con el pago de su obligación, debitará la subcuenta 244003-Impuesto predial unificado de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS, y acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Se aclara que, para realizar el correcto reconocimiento y registro de los hechos económicos de las entidades contables públicas, estas deben acatar lo dispuesto en el Marco Normativo que le sea aplicable, razón por la cual será esta la normatividad que deberán consultar para llevar a cabo sus procesos contables.

\*\*\*

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto No. 20202000030121 del 07-07-2020  
20202000053551 del 09-09-2020  
20202000054901 del 22-09-2020  
20201100049641 del 16-10-2020  
20201100067091 del 21-12-2020

\*\*\*

**2.15 BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS****CONCEPTO No. 20202000019181 DEL 21-04-2020**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	<b>TEMAS</b>	Beneficios a los empleados Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Firma de las notas a los estados financieros Reconocimiento de la prima de antigüedad, incluida en un pacto colectivo como beneficios a los empleados

Doctora  
ANGELICA MARIA VARGAS LONDOÑO  
Líder de Programa de Contabilidad  
Centro de Diagnóstico Automotor del Valle Ltda.  
Cali, Valle del Cauca

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con el N° 20205500015192, el día 12 de marzo de 2020, mediante la cual solicita concepto sobre aspectos relacionados con:

1. “Las notas a los estados financieros que hacen parte integral del conjunto completo de estados financieros de conformidad con el capítulo VI, numeral 1.2. de la Resolución 414 de 2014, deben ir firmadas por el Contador, Representante Legal y Revisoría Fiscal?
2. La Entidad estableció dentro de su pacto colectivo una prestación extralegal denominada PRIMA DE ANTIGÜEDAD, que corresponde a 1 día de salario por cada año laborado y se paga a partir del tercer año cumplido, es decir cumplido el tercer año de labor, el trabajador tendrá derecho al pago de un día de salario como prima de antigüedad por cada año que cumpla al servicio de la empresa.

Para realizar este pago no se tendrán en cuenta fracciones de tiempo, es decir si un empleado que lleve 20 años se retira faltando 1 mes para que cumpla su año de servicio no se le cancelará su prima de antigüedad (ni proporcional) que correspondería a 18 días.



¿Debería la Entidad a partir del 3er año calcular este beneficio al empleado aún sin tener la certeza que va a laborar el año completo y registrarlo como un beneficio real?, o se debería manejar como una provisión con las implicaciones fiscales que esto representa al no poder contar con un gasto deducible?”

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

## CONSIDERACIONES

### 1. Firma de las notas a los estados financieros

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, establece:

#### “6.4 Revelación de los elementos de los estados financieros

La información financiera se presenta en la estructura de los estados financieros, así como en las revelaciones realizadas en las notas explicativas a los mismos. Las revelaciones son descripciones o desagregaciones relacionadas con los hechos económicos incorporados en los estados financieros; proporcionan información que no se presenta en la estructura de los estados financieros, pero que es relevante para entender cualquiera de ellos.

(...)

Por su parte, la Norma para la Presentación de Estados Financieros y Revelaciones contenida en el Marco normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público en el Capítulo VI. Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, establece:

#### “PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

- Los estados financieros con propósito de información general ya sean individuales o consolidados, son responsabilidad del contador y del representante legal de la empresa.

(...)

#### a. Conjunto completo de estados financieros

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 financieros;

(...)”

(Subrayado fuera de texto)

- **Beneficios a los empleados**

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. BENEFICIOS A EMPLEADOS

1. Los beneficios a los empleados comprenden todas las retribuciones que la empresa proporciona a sus empleados a cambio de sus servicios prestados, incluyendo, cuando haya lugar, beneficios por terminación del vínculo laboral.

(...)

2. Los beneficios a los empleados podrán originarse por lo siguiente: 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 acuerdos formales ante terceros, que, aunque no son exigibles legalmente, crean una expectativa válida de que la empresa está dispuesta a asumir ciertas responsabilidades.

#### 5.3. Beneficios a los empleados a largo plazo

##### 5.3.1. Reconocimiento

29. 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, que se hayan otorgado a los empleados con vínculo laboral

vigente y cuya obligación de pago venza después de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en que los empleados hayan prestado sus servicios.

30. Entre los beneficios a los empleados a largo plazo se incluyen los siguientes: a) premios o bonificaciones por antigüedad, 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.

31. La empresa reconocerá un pasivo por beneficios a los empleados a largo plazo, junto con su gasto o costo asociado, cuando consuma el beneficio económico procedente del servicio prestado por el empleado a cambio del beneficio otorgado.”

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.”

Adicionalmente 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 139 de 2015 describe la cuenta 2512-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO, como: “Representa el valor de las obligaciones por los beneficios que la empresa haya proporcionado a sus empleados con vínculo laboral vigente, cuya obligación de pago venza después de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en el cual los empleados hayan prestado sus servicios y que sean diferentes de las obligaciones por beneficios a los empleados corto plazo, los beneficios posempleo y los beneficios por terminación del vínculo laboral.”

Es importante anotar que de acuerdo con la Norma para la Presentación de Estados Financieros y Revelaciones contenida en el Marco normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, en relación con las provisiones, establece:

“6. PROVISIONES

## 6.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como provisiones los pasivos a cargo de la empresa que estén sujetos a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía 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.”

## CONCLUSIONES

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

### 1. Firma de las notas a los estados financieros

La regulación contable no determina expresamente que las notas a los estados financieros deban ser firmadas, toda vez que la Entidad debe adoptar las medidas para garantizar la integralidad de los Estados Financieros, de las cuales aquellas son parte integrales. Por lo tanto, la Entidad podrá determinar en sus políticas que tales notas deben ser firmadas directamente o en su defecto, debe adoptar un mecanismo que permita garantizar la autenticidad y trazabilidad de estas.

### 2. Beneficios a los empleados

La Compañía cuenta con un pacto colectivo, que incluye el pago de una “Prima Extralegal” equivalente a un día de salario por cada año laborado, pagadera a partir del tercer año cumplido dentro de la empresa, lo cual constituye un acuerdo formal, legalmente exigible por los empleados previo cumplimiento de los requisitos para su pago.

Lo anterior, genera a la compañía el reconocimiento contable de un pasivo por beneficios a empleados a largo plazo junto con su gasto o costo asociado, cuyo valor deberá ser determinado mediante metodologías que incorporen las distintas variables requeridas para obtener las mejores estimaciones, dentro de las cuales deberá incorporarse la rotación de empleados o tasas de retención laboral, con lo cual se corrige la incertidumbre de permanencia o no todos y cada uno de los servidores públicos que conforman la población laboral. Por lo tanto, su reconocimiento debe efectuarse en forma tal que en cada período contable se incorporen los valores presentes de tales estimaciones, es decir, no deberá esperarse a que se cumplan los primeros tres años de vinculación inicial, ni cada año subsiguiente, y de paso se descarta el reconocimiento de provisiones.

Por otra parte, el anterior pronunciamiento tiene únicamente efectos contables, razón por la cual para efectos de la deducibilidad de los gastos o costos respectivos, deberá atenderse a las reglas que determine la regulación tributaria.

\*\*\*

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto No. 20202000020491 del 19-05-2020  
20202000024821 del 23-06-2020  
20202000040131 del 03-08-2020  
20202000055001 del 23-09-2020  
20202000055211 del 02-10-2020

\*\*\*

## 2.16 OPERACIONES CON INSTRUMENTOS DERIVADOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

## 2.17 PROVISIONES

## CONCEPTO No. 20202300015051 DEL 12-03-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Provisiones Cuentas de orden acreedoras-Pasivos Contingentes
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de conciliación extrajudicial y procesos arbitrales en contra de la entidad

Doctoras

MARTHA PIRABAN

Profesional Especializada-Contabilidad

CAROLINA OCAMPO FRANCO

Profesional Especializada-Oficina Defensa Judicial

Metro Cali S.A.

Cali, Valle del Cauca

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500013482, el día 3 de marzo de 2020, mediante la cual consulta:

“Por medio del presente, se solicita concepto a la Contaduría General de la Nación, con el fin de conocer si se debe incluir para el reconocimiento de los pasivos contingentes, **las convocatorias a conciliación extrajudicial** que se radican en Metro Cali S.A., y si este registro debe hacerse una vez se radiquen en la Entidad o hasta tanto sean admitidas. Esto, teniendo en cuenta que uno de los requisitos para la admisión de la convocatoria, es la radicación previa de la misma en la entidad convocada, sin embargo, puede suceder que la solicitud sea inadmitida y luego no presentada o modificada en relación al monto de sus pretensiones.

Esta duda, surge por cuanto la Oficina de Defensa Judicial **NO incluye dentro del listado de procesos remitido mensualmente, las convocatorias o solicitudes de conciliación,** y esto, con fundamento en el art. 9° de la **Resolución 912.110.618 de 2018 del 21 de diciembre de 2018**, “*por medio de la cual se adopta una metodología para el cálculo de la provisión contable de los procesos judiciales, conciliaciones extrajudiciales y trámites arbitrales en contra de Metro Cali S.A.*” que establece lo siguiente: “**Provisión contable para**

**conciliaciones extrajudiciales. Una vez exista un acuerdo conciliatorio, el apoderado del proceso deberá valorar el riesgo de que el acuerdo sea aprobado judicialmente y registrar contablemente el valor de acuerdo a lo aprobado en sede del comité de conciliación.**

Finalmente, se considera importante solicitar también pronunciamiento de la Contaduría respecto al MOMENTO en el cual incluir los procesos arbitrales, pues si bien es cierto es claro que deben ser incluidos, esto siempre se hace una vez la demanda sea admitida, es decir, una vez realizada la audiencia de instalación, pues es en ese momento en el cual a la Entidad se le corre traslado de la demanda y conoce los hechos, el respaldo probatorio (necesario para calificar el riesgo de pérdida procesal que hace parte de la metodología de valoración de los procesos en contra de la Entidad). Esta duda surge en virtud a la demanda arbitral presentada por la UTR&T la cual Metro Cali conoció ANTES de la referida audiencia, sin tener en este momento certeza de su admisión.

En lo relacionado con la Unión Temporal de Recaudo y Tecnología, concesionario de la operación y recaudo del SITM-MIO, presentó demanda arbitral en el mes de septiembre de 2019 y a la fecha no ha sido admitida la demanda, razón por la cual al cierre de la vigencia de 2019, este proceso no fue tenido en cuenta dentro de la valoración de los pasivos contingentes.”

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

## CONSIDERACIONES

En las Normas para reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, se define las provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes así:

### “CAPÍTULO II. PASIVOS

(...)

#### 6. PROVISIONES

##### 6.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como provisiones, los pasivos a cargo de la empresa que estén sujetos a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía y/o vencimiento. Son ejemplos de hechos que pueden ser objeto de reconocimiento como provisiones: los litigios y demandas



en contra de la empresa, las garantías otorgadas por la empresa, los contratos onerosos, las reestructuraciones y los desmantelamientos.

2. La empresa reconocerá una provisión cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones: a) tiene una obligación presente, ya sea legal o implícita, como resultado de un suceso pasado; b) probablemente, debe desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos para cancelar la obligación y c) puede hacerse una estimación fiable del valor de la obligación.

(...)

4. Las obligaciones pueden ser probables, posibles o remotas. Una obligación es probable cuando la probabilidad de ocurrencia es más alta que la probabilidad de que no ocurra, lo cual conlleva al reconocimiento de una provisión. Una obligación es posible cuando la probabilidad de ocurrencia es menor que la probabilidad de no ocurrencia, lo cual conlleva a la revelación de un pasivo contingente. Una obligación es remota cuando la probabilidad de ocurrencia del evento es prácticamente nula, en este caso no se reconocerá un pasivo ni será necesaria su revelación como pasivo contingente.

(...)

13. Las provisiones se reconocerán como un pasivo y un gasto en el resultado del periodo. No obstante, las provisiones por desmantelamientos se reconocerán como un pasivo y como un mayor valor del activo al cual se asocie el desmantelamiento.

14. Las provisiones se reclasificarán al pasivo que corresponda cuando ya no exista incertidumbre en relación con su cuantía y/o vencimiento.

(...)

### CAPÍTULO III. ACTIVOS Y PASIVOS CONTINGENTES

(...)

#### 2. PASIVOS CONTINGENTES

##### 2.1. Reconocimiento

1. Los pasivos contingentes no serán objeto de reconocimiento en los estados financieros. Un pasivo contingente corresponde a una obligación posible surgida a raíz de sucesos

pasados, cuya existencia quedará confirmada solo si llegan a ocurrir o si no llegan a ocurrir uno o más sucesos futuros inciertos que no estén enteramente bajo el control de la empresa. Un pasivo contingente también corresponde a toda obligación presente, surgida a raíz de sucesos pasados, pero no reconocida en los estados financieros, bien sea porque no es probable que, para satisfacerla, se requiera que la empresa tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos; o bien sea porque no puede estimarse el valor de la obligación con la suficiente fiabilidad.

2. Los pasivos contingentes se evaluarán de forma continuada, con el fin de asegurar que su evolución se refleje apropiadamente en los estados financieros. En caso de que la salida de recursos sea probable y que se obtenga una medición fiable de la obligación, se procederá al reconocimiento del pasivo en los estados financieros del periodo en el que dicho cambio tenga lugar.” (Subrayado fuera del texto)

Así mismo, el Catálogo de Cuentas para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan y o administran ahorro del público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones determina:

#### “27 PROVISIONES

##### DESCRIPCIÓN

En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los pasivos a cargo de la empresa que están sujetos a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía y/o vencimiento, siempre que pueda hacerse una estimación fiable del valor de la obligación.

#### 2701 LITIGIOS Y DEMANDAS

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor estimado de las obligaciones originadas por litigios y demandas en contra de la empresa, con respecto a las cuales se ha establecido que, para cancelarlas, existe la probabilidad de que la empresa tenga que desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.

##### DINÁMICA

##### SE DEBITA CON:

- 1-El valor trasladado a la cuenta por pagar una vez se haya emitido la sentencia definitiva.
- 2-El menor valor de la provisión generado como consecuencia de su actualización o ajuste.
- 3-El valor de la provisión constituida cuando desaparezca la causa que la originó.

SE ACREDITA CON:

- 1-El valor estimado de la provisión constituida.
- 2-El mayor valor de la provisión generado como consecuencia de su actualización o ajuste.

(...)

## 91 PASIVOS CONTINGENTES

### DESCRIPCIÓN

En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan obligaciones posibles surgidas a raíz de sucesos pasados, cuya existencia quedará confirmada solo si llegan a ocurrir o si no llegan a ocurrir uno o más sucesos futuros inciertos que no estén enteramente bajo el control de la empresa. Un pasivo contingente también corresponde a toda obligación presente, surgida a raíz de sucesos pasados, pero no reconocida en los estados financieros, bien sea porque no es probable que, por la existencia de la misma y para satisfacerla, se requiera que la empresa tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos, o bien sea porque no puede estimarse el valor de la obligación con la suficiente fiabilidad. La empresa registra los pasivos contingentes en cuentas de orden acreedoras cuando es posible realizar una medición.

(...)

## 9120 LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS

### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las demandas interpuestas por terceros en contra de la empresa. También incluye las pretensiones económicas originadas en conflictos o controversias que se resuelven por fuera de la justicia ordinaria.

### DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1-El menor valor estimado durante el proceso.
- 2-El valor estimado cuando la salida de recursos sea probable y se obtenga una medición fiable de la obligación, momento en el cual se reconocerá el pasivo en los estados financieros.
- 3-El valor estimado cuando se extinga la causa que dio origen al proceso.

SE ACREDITA CON:

- 1-El valor estimado de las pretensiones económicas.
- 2-El mayor valor estimado durante el proceso.

(...)

## 9190 OTROS PASIVOS CONTINGENTES

### DESCRIPCIÓN

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

### DINÁMICA

SE DEBITA CON:

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

SE ACREDITA CON:

- 1-El valor estimado de otros pasivos contingentes.
- 2-El mayor valor estimado de otros pasivos contingentes.” (Subrayado fuera del texto)

Dentro de los procedimientos contables adoptados por medio de la Resolución 310 de 2017, se incorpora el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias para Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, que para el reconocimiento de obligaciones y revelación de pasivos contingentes se establece lo siguiente:

#### “2.1 Admisión de las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales

Con la notificación de la admisión de las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales interpuestas por un tercero en contra de la empresa, se evaluará la probabilidad de pérdida del proceso, con el fin de identificar si existe una obligación remota, posible o probable.

Para tal efecto, la empresa utilizará una metodología que se ajuste a los criterios de reconocimiento y revelación del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público. Cuando la empresa

considere que la metodología contenida en la Resolución 353 de 2016 de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado se ajusta a las condiciones del proceso, podrá utilizar dicha metodología. (...)

## 2.2 Obligación remota

Cuando la empresa establezca que la obligación es remota, esto es, cuando la probabilidad de pérdida del proceso es prácticamente nula, este hecho no será objeto de reconocimiento ni de revelación en los estados financieros de la empresa.

(...)

## 2.3 Obligación posible

Cuando se establezca que la obligación es posible, es decir, que la probabilidad de pérdida del proceso es menor que la probabilidad de no pérdida, la empresa revelará la obligación como un pasivo contingente.

Adicionalmente, en la medida en que pueda hacerse una medición del pasivo contingente, este se registrará debitando la subcuenta 990505-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 9905-PASIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (DB) y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 9120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS. Para tal efecto, la medición corresponderá a la mejor estimación del valor que la entidad podría llegar a pagar al culminar el proceso. Dicha medición se revisará cuando exista nueva información acerca del proceso o, como mínimo, al final del periodo contable.

(...)

## 2.4 Obligación probable

Cuando se establezca que la obligación es probable, esto es, cuando la probabilidad de pérdida del proceso es más alta que la probabilidad de no pérdida deberá constituirse una provisión por el valor que refleje la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación presente. Cuando el efecto del valor del dinero en el tiempo sea significativo, la provisión corresponderá al valor presente del importe que se espera sea desembolsado para cancelar la obligación, para lo cual se utilizará como factor de descuento la tasa que refleje las evaluaciones actuales del mercado correspondientes al valor del dinero en el tiempo y los riesgos específicos del pasivo correspondiente.

(...)

El registro de la provisión se efectuará con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS.” (Subrayado fuera del texto)

## CONCLUSIONES

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

Dado que el reconocimiento contable de procesos judiciales y arbitrajes en contra de la empresa requiere una evaluación de la probabilidad de pérdida de cada proceso, el momento en el cual se debe efectuar dicha evaluación es con la notificación de la admisión de la demanda o proceso arbitral. En el caso de las conciliaciones extrajudiciales, el momento en el cual se debe evaluar la probabilidad de que la empresa concilie en la audiencia es cuando se recibe la respectiva citación.

Es responsabilidad de la empresa evaluar la probabilidad de pérdida del proceso, con el fin de identificar su clasificación y tratamiento contable ya sea como obligación posible, probable o remota, de acuerdo a los requerimientos del Marco Normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución Nº 414 de 2014 y sus modificaciones.

Ahora bien, identificada la probabilidad de pérdida o conciliación llevará a cabo la clasificación de la obligación como posible, probable y remota, de la siguiente manera:

a. Cuando la probabilidad de pérdida o conciliación sea mayor a la probabilidad de que no ocurra, la obligación se clasificará como probable, lo cual implica el reconocimiento de una provisión, siempre y cuando cumpla con las condiciones de ser una obligación presente, resultado de sucesos pasados, que probablemente incorpore una salida de recursos para ser cancelada y pueda hacerse una medición fiable. Esta última, corresponderá al valor que mejor refleje la estimación del desembolso que se requerirá para ser cancelada, la cual, no necesariamente corresponderá al valor de las pretensiones, puesto que se calculará con el uso de métodos estadísticos y cuyas variables serán los posibles desenlaces y sus probabilidades asociadas, dentro de una población de casos individuales.

Para el reconocimiento contable, se debitará la cuenta 5368-PROVISIÓN, LITIGIOS Y DEMANDAS, y un crédito de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 279015-

Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS.

b. Cuando la probabilidad de pérdida o conciliación es menor a la probabilidad de que no ocurra, la obligación se clasificará como posible, lo que conlleva a la revelación de un pasivo contingente. Si la empresa realiza la medición de esta contingencia, correspondiente a la mejor estimación del valor de beneficios económicos de los cuales tendría que desprenderse en la culminación del proceso, con independencia de que dicha estimación sea mayor o menor al valor de las pretensiones, se registrará un débito en la cuenta 990505-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 9905-PASIVOS CONTINGENTES POR EL CONTRARIO (Db) y un crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 9120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS.

c. Cuando la probabilidad de pérdida o conciliación es prácticamente nula, el hecho no es objeto de reconocimiento ni revelación en los estados financieros.

\*\*\*

<b>CONCEPTO No. 20202000027691 DEL 02-07-2020</b>
---

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Provisiones
	<b>SUBTEMAS</b>	Procedimiento para el registro de los valores proyectados para el pago del impuesto de renta y complementarios.

Doctora  
SANDRA MILENA BEDOYA  
Líder de Programa Unidad de Contabilidad y Costos  
Empresa para la Seguridad Urbana  
Medellín-Antioquia

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 20205500026462, del 05 de junio de 2020, en la cual solicita "(...) orientación en cuanto al manejo de los valores proyectados a pagar por concepto de Impuesto de renta y complementarios. La Empresa para la Seguridad Urbana –ESU-realiza una constante planeación tributaria y por la tanto realiza una proyección fiable del gasto Impuesto de Renta de la actual vigencia el cual pagará en el próximo periodo, con el fin de reconocer el gasto en el periodo en que realmente se incurrió y lo hace de manera mensual para no impactar los Estados Financieros en un solo mes.

Por favor indicarnos cuáles son las cuentas para registrar esta proyección teniendo en cuenta que la cuenta 2440 está limitada a las obligaciones originadas en liquidaciones tal y como lo indica el Catálogo General de Cuentas (...)"

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 (y sus modificaciones), 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 provisiones de dicho Marco, establece lo siguiente:

#### “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 o vencimiento. Son ejemplos de hechos que pueden ser objeto de reconocimiento como provisiones: los litigios y demandas en contra de la empresa, las garantías otorgadas por la empresa, los contratos onerosos, las reestructuraciones y los desmantelamientos.

La empresa reconocerá una provisión cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones: a) tiene una obligación presente, ya sea legal o implícita, como resultado de un suceso pasado; b) probablemente, debe desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos para cancelar la obligación; y c) puede hacerse una estimación fiable del valor de la obligación.

(...)

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 asumir 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 o vencimiento.

### 6.3. Medición posterior

23. Las provisiones se revisarán cuando se tenga evidencia de que el valor ha cambiado sustancialmente o, como mínimo, al final del periodo contable, y se ajustarán afectando el resultado del periodo para reflejar la mejor estimación disponible. (...)” (Subrayados fuera del texto)

Por otra 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 dicho catálogo, la definición de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS establece 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”.

Por su parte, la definición de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS establece que “Representa el valor de las (Sic) pasivos estimados en que incurrirá la empresa por conceptos diferentes a los enunciados en las cuentas definidas para representar provisiones específicas”.

## CONCLUSIONES

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

De acuerdo con las Norma de Provisiones del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público, se reconocerán como provisiones los pasivos a cargo de la empresa que estén sujetos a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía o vencimiento y, adicionalmente, 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.

Para el caso de de los valores proyectados a pagar por concepto de Impuesto de renta y complementarios, se cumple con los criterios definidos para el reconocimiento de una provisión toda vez que la empresa tiene una obligación presente de tipo legal como resultado de un suceso pasado de la cual deberá desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos para cancelar la obligación y de la cual, aunque existe incertidumbre en relación con su cuantía, puede hacerse una estimación fiable del valor de la obligación.

En razón a lo anterior, los valores proyectados a pagar por concepto de Impuesto de renta y complementarios se registrarán parcialmente debitando la subcuenta 582101-Impuesto sobre la renta y complementarios de la cuenta 5821-IMPUESTO A LAS GANANCIAS CORRIENTE y acreditando la subcuenta 279090-Otras provisiones diversas de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS.

Ahora bien, teniendo en cuenta que según la Norma de provisiones, estas se reclasificarán al pasivo que corresponda cuando ya no exista incertidumbre en relación con su cuantía o vencimiento, al conocer el monto real de la obligación por concepto de impuesto de renta y complementarios, la empresa reconocerá el pasivo por dicha obligación debitando la subcuenta 279090-Otras provisiones diversas de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y acreditando la subcuenta 244001-Impuesto sobre la renta y complementarios de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS.

Si una vez realizada la liquidación del impuesto de renta y complementarios existen diferencias entre el valor real de la obligación y los valores proyectados, estas se ajustarán aumentando o disminuyendo el saldo de la subcuenta 582101-Impuesto sobre la renta y complementarios de la cuenta 5821-IMPUESTO A LAS GANANCIAS CORRIENTE siempre que sean identificadas antes del cierre del periodo contable.

Por otra parte, si las diferencias entre el valor de la obligación y los valores proyectados son identificadas después del cierre contable, tales diferencias se reconocerán aumentando o disminuyendo la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000053551 DEL 09-09-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Provisiones Cuentas por pagar Cuentas por cobrar
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de sentencias judiciales cuando se tiene derecho de reembolso

2	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Provisiones Cuentas por pagar
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de la obligación de reembolsar el valor de la sentencia que corresponde pagar a una empresa

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

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500035192, el día 29 de julio de 2020, mediante la cual consulta:

“En virtud de las reiterados requerimientos por parte de la Contaduría General de la Nación relacionada con las operaciones recíprocas y en particular por la operación recíproca que se tiene con el Municipio de Santiago de Cali de la siguiente manera:

0		2	1.50.03.08	SUBVENCIONES	0.0	- 5,337,106,953.0	Por inconsistencia en reporte y registros contables
210176001	Santiago de Cali	1		Esta entidad no reportó operación recíproca	0.0		Por inconsistencia en reporte y registros contables
231876001	Empresa de Transporte Masivo de Cali S.A.	2	2.4.02.05	SUBVENCIÓN POR RECURSOS TRANSFERIDOS A LAS EMPRESAS PÚBLICAS	5,33 7,10 6,95 3.0		Por inconsistencia en reporte y registros contables

1. Metro Cali S.A., en desarrollo de las facultades otorgadas en la Ley 310 de 1996, el Acuerdo 16 de 1998 y demás disposiciones aplicables, ha venido construyendo la infraestructura del SITM para Santiago de Cali

2. En el desarrollo de las obras hizo intervención en el centro de la ciudad, lo cual generó impacto en las actividades de los comerciantes quienes al ver reducido sus ingresos, presentaron demanda en contra de la entidad y el Municipio de Santiago de Cali.

3. El Tribunal Administrativo del Valle emitió la sentencia que se adjunta con No. radicación: 76001-33-33-018-2008-00360-01, en donde el Honorable Tribunal Contencioso Administrativo del Valle del Cauca, fijó un valor a indemnizar de diez mil seiscientos setenta y cuatro millones doscientos trece mil novecientos seis pesos (\$10.674.213.906) M/cte., suma que deberá cancelarse en proporciones iguales por parte del Municipio y de Metro Cali S.A., y cuyos desembolsos se efectuarán en dos vigencias fiscales consecutivas. Estos dineros se consignarán para lo de su competencia, en el FONDO PARA LA DEFENSA DE LOS DERECHOS E INTERESES COLECTIVOS, administrado por la Defensoría del Pueblo.

En el año 2018, se efectuó la primera consignación que correspondió al 50% del valor de la sentencia por un valor de cinco mil trescientos treinta y siete millones ciento seis mil novecientos cincuenta y tres pesos Mcte (\$5.337.106.953), para lo cual Metro Cali S.A. y el Municipio de Santiago de Cali, aportaron cada uno la suma de dos mil seiscientos sesenta y ocho millones quinientos cincuenta y tres mil cuatrocientos setenta y seis pesos con cincuenta centavos Mcte (\$2.668.553.476,50) y en el año 2019, se procedió a hacer la segunda consignación en suma de cinco mil trescientos treinta y siete millones ciento seis mil novecientos cincuenta y tres pesos Mcte (\$5.337.106.953), para lo cual Metro Cali S.A. y el Municipio de Santiago de Cali, aportaron cada uno la suma de dos mil seiscientos sesenta y ocho millones quinientos cincuenta y tres mil cuatrocientos setenta y seis pesos con cincuenta centavos Mcte (\$2.668.553.476,50), sumas consignada en la cuenta de ahorros No. 220-009-00950-7, a nombre de la DEFENSORÍA DEL PUEBLO -FONDO PARA LA DEFENSA DE DERECHOS E INTERESES COLECTIVOS. Los comerciantes determinados en la sentencia, son los siguientes: Rodamientos y retenes \$5.750, Inversiones Santa Lucia LTDA \$14.191, Surtiroller LTDA \$2.914, Logo color LTDA \$384 Y Pinturas Belalcázar LTDA \$320, el valor restante corresponde a comerciantes indeterminados.

4. Comoquiera que Metro Cali S.A. no disponía de recursos para el cumplimiento del fallo del Tribunal, efectuó la solicitud de los mismos al Municipio de Santiago de Cali, teniendo en cuenta lo consignado en el documento CONPES 3368 de agosto 01 de 2005 en el capítulo IV. Aspectos específicos b) Costos Adicionales y Contingencias que dice: "...Cualquier costo adicional en el Proyecto deberá ser asumido por las Entidades Territoriales según la asignación de riesgos establecida y el esquema de contratación que se defina para cada

Proyecto. La Entidad Territorial a través del Ente Gestor deberá 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...”

5. El Municipio de Santiago de Cali, efectuó sus análisis y elaboró el acto administrativo que ordenó transferir a Metro Cali S.A., el valor del (\$5.337.106.953), en dos vigencias, correspondiente al 50% del fallo del tribunal para dar cumplimiento a la sentencia.

6. Metro Cali S.A. entregó los recursos en administración DEFENSORÍA DEL PUEBLO -FONDO PARA LA DEFENSA DE DERECHOS E INTERESES COLECTIVOS, es decir el gasto a la fecha no se ha legalizado.

7. Metro Cali S.A. en su análisis evidencia que se trata una transferencia sujeta a una condición la cual enmarca en la definición de subvenciones establecida en el capítulo IV numeral 2 del Marco Normativo para Empresas que No Cotizan en el Mercado de Valores, y que no captan ni administran Ahorro del Público. Que a su tenor dice:

“Cuando las subvenciones se encuentren condicionadas, se tratarán como pasivos hasta tanto se cumplan las condiciones asociadas a las mismas para su reconocimiento como ingreso. Las subvenciones para cubrir gastos y costos específicos se reconocerán afectando los ingresos en el mismo periodo en que se causen los gastos y costos que se estén financiando.”

8. Metro Cali S.A., es contribuyente del impuesto de renta y complementarios por tanto no es procedente registrar la transferencia del Municipio en el año que se recibió y por otro lado reconocer el gastos en un periodo posterior, lo cual no es concordante con lo dispuesto en los artículos 28, 104, 105 y 107, del Estatuto Tributario. Por lo tanto, el ingreso y el gasto se reconocerá en la medida en que estos sean reportados como legalizados por parte de la Defensoría del pueblo.

9. Metro Cali S.A., en las vigencia de 2018 y 2019, ha efectuado solicitud a la Defensoría del pueblo, para que envíen los soportes de legalización de gastos con cargo a los recursos entregados en administración para dar cumplimiento a la aludida sentencia y se ha recibido la siguiente respuesta: La comunicación del 05 de noviembre de 2019, emitida por el Director Nacional de Recursos y Acciones Judiciales de la Defensoría del Pueblo, el Fondo para la Defensa de los Derechos e Intereses Colectivos (FDDIC) de la Defensoría del Pueblo, se encuentra documentando la acción de grupo No. 2008-0036, dando cumplimiento al fallo del Tribunal Administrativo del Valle del Cauca del 05 de noviembre de 2015. Además, se encuentra revisando el expediente, para poder determinar la indemnización individual. Además, los actos administrativos de conformación del grupo adherente, como la

resolución que determina el valor del pago de la indemnización son susceptibles de recurso de apelación y en subsidio de apelación, razón por la cual al 31 de diciembre de 2019, no se legalizaron gastos por pago de indemnizaciones. (Adjunto la respuesta de la solicitud).

Con base en lo anteriormente expuesto se presentan las siguientes inquietudes:

- De acuerdo con los antecedentes expuestos, el registro contable efectuado por Metro Cali S.A., cumple con lo establecido en el Marco Normativo en lo relacionado con las subvenciones condicionadas o se debe hacer alguna modificación?
  - El Municipio de Santiago de Cali, debe hacer alguna modificación al acto administrativo (Resolución) que ordenó la transferencia de recursos a Metro Cali S.A. en el sentido de dejar claramente establecido que se trata una transferencia condicionada al cumplimiento de requisitos por parte de los comerciantes y que en caso de no legalizarse la totalidad de los gastos deberá Metro Cali S.A., hacer la devolución de los recursos sobrantes?
5. Teniendo en cuenta que los recursos transferidos por el Municipio de Cali a Metro Cali S.A., en cumplimiento de la sentencia son de destinación específica, es decir solo pueden ser utilizados para el fin que dieron origen y si por falta de requisitos de los comerciantes interesados, no son reclamados en su totalidad y fueran devueltos por la Defensoría del Pueblo, estos serían de propiedad de Metro Cali S.A.?”

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

## CONSIDERACIONES

### Consideraciones 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 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 incorporado por la Resolución 310 de 2017, establece:

#### ”2. RECONOCIMIENTO DE OBLIGACIONES Y REVELACIÓN DE PASIVOS CONTINGENTES

##### 2.1. Admisión de las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales

Con la notificación de la admisión de las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales interpuestas por un tercero en contra de la empresa, se evaluará la probabilidad de pérdida del proceso, con el fin de identificar si existe una obligación remota, posible o probable.

Para tal efecto, la empresa utilizará una metodología que se ajuste a los criterios de reconocimiento y revelación del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público. Cuando la empresa considere que la metodología contenida en la Resolución 353 de 2016 de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado se ajusta a las condiciones del proceso, podrá utilizar dicha metodología.

En caso de que existan múltiples entidades demandadas frente a un mismo proceso, cada entidad evaluará la probabilidad de pérdida del proceso, en la parte que estime le corresponda. Lo anterior, con independencia de la probabilidad de pérdida de todo el proceso y de que se espere el reembolso parcial o total por parte de un tercero.

(...)

## 2.2. Obligación remota

Cuando la empresa establezca que la obligación es remota, esto es, cuando la probabilidad de pérdida del proceso es prácticamente nula, este hecho no será objeto de reconocimiento ni de revelación en los estados financieros de la empresa.

## 2.3. Obligación posible

Cuando se establezca que la obligación es posible, es decir, que la probabilidad de pérdida del proceso es menor que la probabilidad de no pérdida, la empresa revelará la obligación como un pasivo contingente.

## 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.

## 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, (...)"

El numeral 6 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, actualizadas según la Resolución 426 de 2019, establece:

## "6. PROVISIONES

### 6.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como provisiones los pasivos a cargo de la empresa que estén sujetos a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía 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.

(...)

7. En caso de que la empresa espere que una parte o la totalidad del desembolso necesario para liquidar la provisión le sea reembolsado por un tercero, esta reconocerá, de manera separada de la provisión, el derecho a cobrar tal reembolso y un ingreso en el resultado del periodo cuando sea prácticamente segura su recepción. En el estado del resultado integral, el gasto relacionado con la provisión podrá ser objeto de presentación como una partida neta del valor reconocido como reembolso a recibir." (Subrayado fuera de texto).

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, actualizadas según la Resolución 426 de 2019, establece:

## “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 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.”

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 la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS, así:

#### “DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos de reembolso que surgen a favor de la empresa cuando, de conformidad con las disposiciones legales vigentes, una o varias entidades deben reembolsar una parte o la totalidad de los recursos utilizados para el pago de obligaciones pensionales o de cesantías.

Así mismo, representa el valor de los derechos que tiene la empresa de que un tercero a) le reembolse una parte o la totalidad de los recursos necesarios para liquidar una provisión o b) le sustituya una parte o la totalidad de los activos deteriorados por daño físico. Lo anterior, siempre que la empresa haya reconocido la provisión o el deterioro y que el reembolso o la sustitución sean prácticamente ciertos. En todo caso, el valor del derecho no podrá superar el valor de la provisión o del deterioro, reconocidos.” (Subrayado fuera del texto)

### **Consideraciones de Entidades de Gobierno**

El numeral 6 de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, actualizadas según la Resolución 425 de 2019, establece:

## “6. PROVISIONES

## 6.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como provisiones los pasivos a cargo de la entidad que estén sujetos a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía o vencimiento. Son ejemplos de hechos que pueden ser objeto de reconocimiento como provisiones: los litigios y demandas en contra de la entidad, las garantías otorgadas por la entidad, la devolución de bienes aprehendidos o incautados, los contratos onerosos y los desmantelamientos.  
(...)

7. En caso de que la entidad espere que una parte o la totalidad del desembolso necesario para liquidar la provisión le sea reembolsado por un tercero, esta reconocerá, de manera separada de la provisión, el derecho a cobrar tal reembolso y un ingreso en el resultado del periodo cuando sea prácticamente segura su recepción. En el estado de resultados, el gasto relacionado con la provisión podrá ser objeto de presentación como una partida neta del valor reconocido como reembolso a recibir.” (Subrayado fuera de texto).

El numeral 3 de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, actualizadas según la Resolución 425 de 2019, establece:

### “3. CUENTAS POR PAGAR

#### 3.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la entidad con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.” (Subrayado fuera de texto).

## CONCLUSIONES

### Pregunta 1

#### Reconocimiento del derecho y la obligación de reembolso

De conformidad con las consideraciones expuestas, para el reconocimiento contable de la sentencia judicial proferida en contra de Metro Cali S.A. y otro, y para efecto de reconocer el derecho de reembolso que ostenta dicha empresa, se debió realizar el reconocimiento contable que a continuación se expresa:

Con la notificación de la admisión de la demanda, la Empresa debió evaluar la probabilidad de pérdida del proceso, en la parte que estimara le correspondía, con el fin de identificar si existía una obligación remota, posible o probable.

Cuando se estableciera que la obligación era probable, esto es, cuando la probabilidad de pérdida del proceso es más alta que la probabilidad de no pérdida, la Empresa debió constituir una provisión por el valor que reflejara la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación presente, teniendo en cuenta que había otra entidad demandada.

Así mismo, dado que del contexto de su consulta se desprende que la Empresa esperaba que la totalidad del desembolso necesario para liquidar la provisión le fuera reembolsado por el Municipio de Cali, esta debió reconocer, de manera separada de la provisión, el derecho a cobrar tal reembolso y un ingreso en el resultado del periodo, cuando fuera prácticamente segura su recepción, si a ello hubiera lugar antes de proferirse la sentencia, con un débito en la subcuenta 199002-Derechos de reembolso relacionados con provisiones de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS y un crédito en la subcuenta 480854-Derechos de reembolso, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Por su parte, en caso de que el Municipio esperara tener la obligación de desembolsar el valor necesario para liquidar la provisión de la empresa, debió reconocer la provisión con un crédito en la subcuenta 279017-Obligaciones implícitas de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y un débito en la subcuenta 537304-Obligaciones implícitas de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS.

Bajo estas circunstancias ninguna de las dos entidades deberá proceder a reportar operaciones recíprocas.

Una vez en firme la sentencia condenatoria, la Empresa debió reconocer el valor que le correspondía pagar, esto es, la mitad de la condena, con un débito en la subcuenta 270103-Administrativas, de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS y un crédito en la subcuenta 246002-Sentencias, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES.

Cuando el acto administrativo por medio del cual el Municipio se obliga a transferir los recursos a Metro Cali S.A., adquiriera firmeza, el Municipio debió reconocer la obligación con un crédito en la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, y un débito en la subcuenta 279017-Obligaciones implícitas, de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS.

Una vez efectuada la reclasificación indicada en el párrafo inmediatamente anterior, tanto la Empresa como el Municipio deberán proceder al reporte de operaciones recíprocas.

### **Pago derecho de reembolso**

Cuando el Municipio efectúe el pago directamente a la Empresa, esta última reconocerá los recursos recibidos mediante el débito de la subcuenta correspondiente a la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 199002-Derechos de reembolso relacionados con provisiones, de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS.

Así mismo, el Municipio debitará la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta correspondiente a la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

### **Reconocimiento del pago de la sentencia**

Dado que, de conformidad con lo establecido en la sentencia, los recursos debieron ser entregados al Fondo para la Defensa de Derechos e Intereses Colectivos, administrado por la Defensoría del Pueblo, la Empresa debió reconocer el recurso entregado 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 correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

En la medida en que se realice el pago de las indemnizaciones, la Empresa debitará la subcuenta 246002-Sentencias, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES, y acreditará la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

### **Preguntas 2 y 3**

Respecto a sus preguntas 2 y 3 es preciso manifestar que, atendiendo a lo preceptuado en el artículo 354 de la Constitución Política y en los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación sólo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos de contabilidad pública, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación como máxima autoridad contable de la administración pública. Por lo cual, la CGN no es la entidad competente para pronunciarse respecto a los temas planteados.

Ahora bien, dado que dichos interrogantes versan sobre asuntos de carácter jurídico y administrativo, deben ser evaluados por la empresa y el municipio conjuntamente, pues la pregunta 2 cuestiona la procedencia de que el Municipio de Cali realice alguna modificación al acto administrativo que ordenó la transferencia de recursos a Metro Cali S.A.; y la pregunta 3 inquiriere sobre la titularidad de los recursos que sean devueltos a Metro Cali S.A. en caso de que no se llegaran a reclamar en su totalidad por los comerciantes que tienen derecho a ser indemnizados.

\*\*\*

<b>CONCEPTO No. 20202000054901 DEL 22-09-2020</b>
---

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Provisiones Cuentas por pagar Cuentas por cobrar
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de procesos judiciales cuando se tiene derecho de reembolso

<b>2</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Provisiones Cuentas por pagar
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de la obligación de reembolsar el valor de la sentencia que corresponde pagar a una empresa

Doctor  
GILDARDO DE LA CRUZ RESTREPO JARAMILLO  
Director Financiero  
Metroplús S.A.  
Medellín, Antioquia

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500039082, el día 21 de agosto de 2020, mediante la cual manifiesta:

“Deseamos ponerlo en contexto de la Causal de disolución de Metroplús S.A. con código CGN. 231205001, y que según el artículo 457 del Código de Comercio, define que una de las causales de disolución en la sociedad anónima es, cuando ocurran pérdidas que reduzcan el patrimonio neto por debajo del cincuenta por ciento del capital suscrito; Metroplús S.A., está en causal de disolución teniendo en cuenta que el patrimonio neto a la fecha de cierre de presentación de Estados Financieros es -\$4.391.338 (cifra en miles de pesos) de acuerdo con las cifras reflejadas al 31 de diciembre de 2019, las pérdidas se originaron básicamente por el registro de litigios y demandas, calificadas como probables, por un valor de \$4.246.384 (cifras en miles) las cuales finalmente no corresponden a Metroplús en calidad de Entidad gestora, sino a cada una de las entidades que firmaron un convenio de cofinanciación, donde se aclara que los riesgos surgidos de este convenio, serán a cargo de cada una de las Entidades Municipales, es decir, Medellín, Itagüí o Envigado.

(...)

De otra parte, en reuniones realizadas con la Contaduría General de la Nación y los Entes Gestores del Sistema Integrado de Transporte Masivo (SITMP), se realizaron mesas de trabajo sobre la propuesta de actualización del “procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros” donde se dio a conocer que se está trabajando en un proyecto de resolución en el cual se puedan mejorar las políticas financieras y contables respecto al tema de las demandas y litigios que reciben dichos Entes Gestores, los cuales no tienen la capacidad Financiera, técnica y jurídica para responder puesto que sus recursos son generalmente por subvenciones que son transferidas por los municipios y la Nación.

Dado lo anterior, Metroplús S.A., entraría en liquidación el próximo mes de septiembre si la entidad no cuenta con los medios y medidas para el restablecimiento de su patrimonio, por lo tanto y en aras de conocer el tiempo de publicación del proyecto de resolución relacionado al tema de las posibles nuevas directrices del marco normativo para entidades de la resolución 414 respecto de litigios y demandas; (es de aclarar que Metroplús S.A. firmó el convenio 01 de 2005 y con lo definido en estos convenios está claro que son los Municipios los que corren con el riesgo de dichos convenios siendo los socios de la entidad); recurrimos a su orientación en la aplicación de dichas instrucciones en la expedición de estos actos administrativos en función de la CGN la cual determina las políticas, principios y normas sobre contabilidad que deben regir el país para todo el sector público.

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

## **CONSIDERACIONES**

### **Consideraciones 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 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 incorporado por la Resolución 310 de 2017, establece:

#### **”2. RECONOCIMIENTO DE OBLIGACIONES Y REVELACIÓN DE PASIVOS CONTINGENTES**

##### **2.1. Admisión de las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales**



Con la notificación de la admisión de las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales interpuestas por un tercero en contra de la empresa, se evaluará la probabilidad de pérdida del proceso, con el fin de identificar si existe una obligación remota, posible o probable.

Para tal efecto, la empresa utilizará una metodología que se ajuste a los criterios de reconocimiento y revelación del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público. Cuando la empresa considere que la metodología contenida en la Resolución 353 de 2016 de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado se ajusta a las condiciones del proceso, podrá utilizar dicha metodología.

En caso de que existan múltiples entidades demandadas frente a un mismo proceso, cada entidad evaluará la probabilidad de pérdida del proceso, en la parte que estime le corresponda. Lo anterior, con independencia de la probabilidad de pérdida de todo el proceso y de que se espere el reembolso parcial o total por parte de un tercero.

(...)

## 2.2. Obligación remota

Cuando la empresa establezca que la obligación es remota, esto es, cuando la probabilidad de pérdida del proceso es prácticamente nula, este hecho no será objeto de reconocimiento ni de revelación en los estados financieros de la empresa.

## 2.3. Obligación posible

Cuando se establezca que la obligación es posible, es decir, que la probabilidad de pérdida del proceso es menor que la probabilidad de no pérdida, la empresa revelará la obligación como un pasivo contingente.

## 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.

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, (...)"

El numeral 6 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, actualizadas según la Resolución 426 de 2019, establece:

## “6. PROVISIONES

### 6.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como provisiones los pasivos a cargo de la empresa que estén sujetos a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía 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.

(...)

7. En caso de que la empresa espere que una parte o la totalidad del desembolso necesario para liquidar la provisión le sea reembolsado por un tercero, esta reconocerá, de manera separada de la provisión, el derecho a cobrar tal reembolso y un ingreso en el resultado del periodo cuando sea prácticamente segura su recepción. En el estado del resultado integral, el gasto relacionado con la provisión podrá ser objeto de presentación como una partida neta del valor reconocido como reembolso a recibir.” (Subrayado fuera de texto).

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, actualizadas según la Resolución 426 de 2019, establece:

## “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 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.”

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 la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS, así:

#### “DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos de reembolso que surgen a favor de la empresa cuando, de conformidad con las disposiciones legales vigentes, una o varias entidades deben reembolsar una parte o la totalidad de los recursos utilizados para el pago de obligaciones pensionales o de cesantías.

Así mismo, representa el valor de los derechos que tiene la empresa de que un tercero a) le reembolse una parte o la totalidad de los recursos necesarios para liquidar una provisión o b) le sustituya una parte o la totalidad de los activos deteriorados por daño físico. Lo anterior, siempre que la empresa haya reconocido la provisión o el deterioro y que el reembolso o la sustitución sean prácticamente ciertos. En todo caso, el valor del derecho no podrá superar el valor de la provisión o del deterioro, reconocidos.” (Subrayado fuera del texto)

#### **Consideraciones Entidades de Gobierno**

El numeral 6 de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, actualizadas según la Resolución 425 de 2019, establece:

## “6. PROVISIONES

## 6.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como provisiones los pasivos a cargo de la entidad que estén sujetos a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía o vencimiento. Son ejemplos de hechos que pueden ser objeto de reconocimiento como provisiones: los litigios y demandas en contra de la entidad, las garantías otorgadas por la entidad, la devolución de bienes aprehendidos o incautados, los contratos onerosos y los desmantelamientos.

(...)

7. En caso de que la entidad espere que una parte o la totalidad del desembolso necesario para liquidar la provisión le sea reembolsado por un tercero, esta reconocerá, de manera separada de la provisión, el derecho a cobrar tal reembolso y un ingreso en el resultado del periodo cuando sea prácticamente segura su recepción. En el estado de resultados, el gasto relacionado con la provisión podrá ser objeto de presentación como una partida neta del valor reconocido como reembolso a recibir.”(Subrayado fuera de texto).

El numeral 3 de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, actualizadas según la Resolución 425 de 2019, establece:

### “3. CUENTAS POR PAGAR

#### 3.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la entidad con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.” (Subrayado fuera de texto).

## CONCLUSIONES

De conformidad con lo afirmado en su comunicación sobre que en virtud del Convenio 01 de 2005, los riesgos surgidos de este, incluido el pago de las sentencias judiciales, estarán a cargo de los municipios de Medellín, Itagüí y Envigado, es procedente plantear el reconocimiento contable del derecho de reembolso que debe realizarse por parte de la Empresa y los Municipios.

### Reconocimiento del derecho y la obligación de reembolso

Con la notificación de la admisión de la demanda, la Empresa debió evaluar la probabilidad

de pérdida del proceso, con el fin de identificar si existía una obligación remota, posible o probable.

Cuando se estableciera que la obligación era probable, esto es, cuando la probabilidad de pérdida del proceso fuera más alta que la probabilidad de no pérdida, la Empresa debió constituir una provisión por el valor que reflejara la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación presente.

Así mismo, dado que del contexto de su consulta se desprende que la Empresa espera que la totalidad del desembolso necesario para liquidar la provisión le sea reembolsado por los municipios, esta debió reconocer, de manera separada de la provisión, el derecho a cobrar tal reembolso y un ingreso en el resultado del periodo, cuando fuera prácticamente segura su recepción, si a ello hubiere lugar antes de proferirse la sentencia, con un débito en la subcuenta 199002-Derechos de reembolso relacionados con provisiones de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS y un crédito en la subcuenta 480854-Derechos de reembolso, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Por su parte, en caso de que los Municipios esperaran tener la obligación de desembolsar el valor necesario para liquidar la provisión de la Empresa, debieron reconocer una provisión con un crédito en la subcuenta 279017-Obligaciones implícitas de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y un débito en la subcuenta 537304-Obligaciones implícitas de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS.

Ahora bien, una vez en firme la sentencia condenatoria, la Empresa deberá reconocer el valor que le corresponda pagar con un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS y un crédito en la subcuenta 246002-Sentencias, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES.

Cuando el acto administrativo o el instrumento jurídico por medio del cual los Municipios se obliguen a transferir los recursos a Metroplús S.A., adquiriera firmeza, estos deberán reconocer las obligaciones con un crédito en la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, y un débito en la subcuenta 279017-Obligaciones implícitas, de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS.

### **Pago del derecho de reembolso**

Cuando los Municipios efectúen el pago directamente a la Empresa, esta última reconocerá los recursos recibidos mediante el débito de la subcuenta correspondiente a la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 199002-Derechos de reembolso relacionados con provisiones, de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO

## Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS.

Así mismo, los Municipios debitarán la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditarán la subcuenta correspondiente a la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Ahora bien, el procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros, no ha sido expedido, por lo cual, es preciso que las entidades revisen permanentemente la página de la CGN.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20201100052561 DEL 09-11-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Provisiones Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Política contable para el reconocimiento de las obligaciones y revelación de activos y pasivos contingentes por procesos judiciales y MASC (tribunales de arbitramento, amigable componedor, transacción y conciliación prejudiciales)

Doctor  
 JOSÉ GUILLERMO DEL RIO BAENA  
 Director Corporativo  
 Transmilenio S.A.  
 Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010040792, el día 23 de septiembre de 2020, mediante la cual consulta:

“TRANSMILENIO S.A., con ocasión de la implementación del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público-Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, definió su política contable de Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes, la cual se ha aplicado de manera uniforme desde la fecha de elaboración de su estado de situación financiera de apertura (1º de enero de 2015) hasta la actualidad.

Consistente con lo anterior, TRANSMILENIO S.A. definió los parámetros que le permiten evaluar la probabilidad de pérdida de los procesos y MASC (tribunales de arbitramento, amigable componedor, transacción y conciliación prejudiciales) en contra de la empresa, y clasificarlos en tres rangos: obligaciones probables, posibles y 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.

La tabla de valoración definida por TRANSMILENIO S.A., en su política contable considera los siguientes criterios:

CLASIFICACIÓN	RANGO	EFEECTO
Probable	Del 60% al 99%	La tendencia indica que seguramente se concretará. Se reconoce la provisión.
Posible	Del 30% al 59%	Puede presentarse o no, y se revela en los estados financieros.
Remoto	Del 0% al 29%	No se presentará o no producirá efectos para TRANSMILENIO S.A.

La metodología establecida por TRANSMILENIO S.A. se ajusta a los criterios de reconocimiento, medición y revelación del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público-Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, así como a los lineamientos establecidos en la Resolución 310 de 2017 de la Contaduría General de la Nación.

Ahora bien, el Distrito capital para el control de procesos judiciales cuenta con el Sistema de Información de Procesos Judiciales SIPROJWEB, herramienta misional que, más allá de ser una base de datos de procesos iniciados y en contra del Distrito Capital, se constituye en un recurso para las Entidades que permita realizar seguimiento, diagnóstico y análisis desde diferentes puntos de vista de aspectos importantes para la implementación de políticas de defensa judicial y de prevención del daño antijurídico. Al igual que permite establecer el nivel de riesgo relacionado con las contingencias de las decisiones judiciales, lo que sirve para valorar y estimar con anterioridad las eventuales condenas que pueden resultar de fallos adversos al Distrito Capital.

Sumado a los criterios de reconocimiento establecido por la CGN el SIPROJ observa las directrices establecidas en la Circular Externa No. 16 de 2018 de la Contaduría General de Bogotá D.C., cuyo objetivo general es “Actualización procedimiento de Registro Contable de las obligaciones contingentes y embargos judiciales atendiendo los Marcos Normativos Contables (MNC) emitidos por la Contaduría General de la Nación (CGN)”, TRANSMILENIO S.A. reconoce las provisiones derivadas del contingente judicial con base en la información del Reporte marco convergencia generado por el aplicativo diseñado para la administración y control de los Procesos Judiciales de Bogotá D.C. (SIPROJ), en el cual se detalla las



obligaciones contingentes judiciales por litigios y demandas o mecanismos alternativos de solución conflictos en contra de la Entidad, ‘de tal forma que los procesos allí Indicados de acuerdo con la calificación establecida (en el SIPROJ), son objeto de reconocimiento contable por la Entidad.

De conformidad con el numeral 5.8 “Síntesis” de la circular enunciada anteriormente, la clasificación de la obligación y el tratamiento contable, según el tipo de proceso (litigios y demandas y Mecanismos Alternativos de Solución de Conflictos — MASC) se realiza considerando los siguientes aspectos:

CLASIFICACIÓN	RANGO	REGISTRO CONTABLE
Obligación Remota	Probabilidad Final de pérdida del proceso igual o inferior al 10%	Revelación en notas a los Estados Financieros.
Obligación Posible	Probabilidad Final de pérdida del proceso mayor al 10% y hasta el 50%	Cuentas de orden acreedoras Contingentes (Pasivo Contingente)
Obligación Probable	Probabilidad Final de pérdida del proceso superior al 50%	Revelación en notas a los Estados Financieros.
Obligación Real	N/A	Pasivo Real.

Para aquellos procesos que, pese a que se encuentran incluidos en el SIPROJ, tales como los Mecanismos Alternativos de Solución de Conflictos, y que no son objeto de calificación en el aplicativo de acuerdo con la parametrización del Sistema, el área Jurídica de TRANSMILENIO S.A. realiza su evaluación y calificación considerando los criterios y probabilidades definidos en la política contable de la Entidad, hecho que se fundamenta en el numeral 5.9. “Fuentes de Información para el reconocimiento contable” de la Circular Externa No. 010 de 2018, cuyo contenido establece taxativamente:

“Los procesos judiciales y MASC que son valorados en el aplicativo, deben reconocerse contablemente. No obstante, es necesario que las entidades efectúen análisis de la información contenida en el reporte y en caso de observar, que la misma no se ajusta a la realidad del hecho económico, se debe realizar la conciliación con el área jurídica de la entidad y efectuar el reconocimiento y las revelaciones que correspondan.” (subrayas fuera de texto original).

A continuación, se presenta una lista no exhaustiva de los procesos judiciales que son objeto de evaluación adicional por parte del área Jurídica de TRANSMILENIO S.A:

1. Mecanismos Alternativos de Solución de Conflictos que no vienen calificados en el reporte marco convergencia del SIPROJ, para los cuales el área Jurídica de TMSA realiza su evaluación soportada en la política contable de la Entidad, concluyendo que deberían ser calificados como obligaciones probables, y por tal motivo se reconocen como provisiones y se revelan en, los estados financieros.
2. Mecanismos Alternativos de Solución de Conflictos que no vienen calificados en el reporte marco convergencia del SLPROJ, pero que el área Jurídica con base en su análisis y calificación soportada en la política contable de la Entidad considera que podrían ser calificados como obligaciones posibles, y por tal motivo se reconocen en cuentas de orden y se revelan en los estados financieros.
3. Procesos jurídicos calificados como posibles en el Reporte marco convergencia generado por el aplicativo de procesos judiciales (SIPROJ), pero que el área Jurídica con base en su análisis y calificación soportada en la política contable de la Entidad, considera que deberían ser calificados como obligaciones probables, y por tal motivo se reconocen como provisiones y se revelan en los estados financieros.

En síntesis, la evaluación adicional que realiza el área Jurídica de la información del Reporte marco convergencia del aplicativo SIPROJ, nos permite concluir que el proceso de reconocimiento, medición, revelación y presentación de las obligaciones contingentes realizado por TRANSMILENIO SA.:

- Conlleva en la práctica al registro de mayores provisiones a las presentadas en el reporte del SIPROJ, las cuales tiene su razón de ser en el riguroso análisis realizado por el área Jurídica, indicando no solamente que se da cumplimiento a la Circular Externa No. 016 de 2018, si no adicionalmente al Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público - Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, norma sobre la cual en esencia se sustenta dicha circular y la política contable definida por TRANSMILENIO SA.
- Deriva en el reconocimiento contable y revelación de Importes adicionales de obligaciones posibles, con base en la calificación realizada por el área Jurídica de la Entidad.

Finalmente, se precisa que la presente solicitud de concepto contable se realiza en razón al plan de mejoramiento presentado por la Entidad ante una observación presentada por la Contraloría de Bogotá D.C., referente a la diferencia en los porcentajes entre la política

contable de TRANSMILENIO y los umbrales definidos en la Circular Externa No. 016 de 2018 emitida por el Contador General de Bogotá, para el reconocimiento de las provisiones y pasivos contingentes relacionados con los procesos judiciales que, pese a que se encuentran incluidos en el SIPROJ, no son objeto de calificación y valoración en dicho aplicativo, en razón a la parametrización actual del Sistema, la cual escapa a la competencia de nuestra Entidad, como quiera que son la Secretaría Distrital de Hacienda y la Secretaría Jurídica Distrital las encargadas de establecer la metodología y administrar el Sistema.

#### Pregunta

En virtud de la autonomía contable establecida para las Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no captan ni administran ahorro del público y que TMSA aplica una metodología de valoración que genera una mejor estimación de activos contingentes y pasivos contingentes:

1. ¿Puede TRANSMILENIO S.A. aplicar su propia política contable de Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes, definida bajo los criterios de la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, para el reconocimiento, medición, revelación y presentación, de las provisiones y pasivos contingentes, que surgen con ocasión de la evaluación realizada por parte del área Jurídica de la Entidad, de la información del Reporte del aplicativo SIPROJ, siempre que se concluya que la misma no se ajusta a la realidad de los hechos económicos, y por ende exista lugar al reconocimiento de importes adicionales de provisiones y pasivos contingentes a los ya informados en el Reporte?
  
2. En caso de ser afirmativa la respuesta anterior ¿Las probabilidades (en términos porcentuales) definidas por la Entidad en su política contable podrían ser utilizadas con esos rangos para la evaluación y clasificación de las obligaciones entre probables, posibles o remotas? (...)"

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

#### CONSIDERACIONES

Que la Ley 298 de 1996, sobre las funciones de la Contaduría General de la Nación, 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;

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

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

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

Que en numeral 4.1. Características fundamentales 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:

#### “4.1. Características fundamentales

14. Las características fundamentales son aquellas que la información financiera debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios, estas son Relevancia y Representación fiel.

##### 4.1.1. Relevancia

15. La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios. La información financiera es capaz de influir en las decisiones de los usuarios si es material y si tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

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

17. La información financiera tiene valor predictivo si puede utilizarse como una variable de entrada en los procesos empleados por los usuarios para pronosticar resultados futuros. La información financiera tiene valor confirmatorio si ratifica o cambia evaluaciones anteriores. Los valores predictivos y confirmatorios de la información generalmente están interrelacionados; así, la información que tiene valor predictivo habitualmente también tiene valor confirmatorio.

##### 4.1.2. Representación fiel

18. La información financiera es útil si representa fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo.

19. Una descripción completa incluye toda la información necesaria para que un usuario comprenda el hecho que está siendo representado y todas las descripciones y explicaciones pertinentes.

20. Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera; 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.

21. Una descripción libre de error significativo quiere decir que no hay errores u omisiones que sean materiales, de forma individual o colectiva, en la descripción del hecho económico y que el proceso utilizado para producir la información presentada se ha seleccionado y aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa exacto en todos los aspectos.

22. La utilidad de la información financiera depende tanto de la relevancia como de la representación fiel. 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.”

Que el numeral 3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable incorporado por la Resolución 193 de 2016, señala:

“3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

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

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

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y

operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

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

Que el numeral 2.1. Admisión de las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales del Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, incorporación al Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público mediante la Resolución 310 de 2017, establece:

“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. (...)” (Subrayado fuera del texto)

## CONCLUSIONES

Para el reconocimiento de las obligaciones y revelación de activos y pasivos contingentes por procesos judiciales y MASC (tribunales de arbitramento, amigable componedor, transacción y conciliación prejudiciales), Transmilenio S.A. deberá aplicar una política contable de provisiones, activos y pasivos contingentes, y utilizar una metodología de valoración que se ajuste a los criterios de reconocimiento, medición, presentación y revelación del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, en procura de lograr una información

financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

En este sentido, la Contaduría General de la Nación no tiene dentro de sus competencias determinar la metodología que las entidades deben aplicar para realizar la valoración y medición de las provisiones contables por procesos judiciales o arbitrajes impetrados en su contra, puesto que definir dicha metodología, que debe ajustarse a los requerimientos que exige la norma contable, corresponde a cada una de estas.

Respecto a sus inquietudes sobre la aplicación del Procedimiento de Registro Contable de las Obligaciones Contingentes y Embargos Judiciales actualizado por la Circular Externa No. 016 de 2018 emitida por el Contador General de Bogotá, la Contaduría General de la Nación no tiene competencia para pronunciarse, por lo cual, la empresa deberá consultar al Distrito sobre el particular.

\*\*\*

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto No. 20202300015051 del 12-03-2020

20202000021111 del 27-05-2020

20202000032251 del 10-07-2020

\*\*\*

**2.18 OTROS PASIVOS****CONCEPTO No. 20202000003701 DEL 14-02-2020**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Otros pasivos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Registro contable de los recursos objeto de devolución a los usuarios, que fueron recaudados por concepto de Costo Medio de Inversión en los servicios públicos domiciliarios de acueducto y alcantarillado y que no fueron ejecutados

Señora  
GESVY YASMIN VERA JAIMES  
Sogamoso, Boyacá

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20205500000242 del 7 de enero de 2020, mediante la cual señala:

**“HECHOS**

Las empresas de Servicios Públicos Domiciliarios de acueducto y alcantarillado estructuran sus tarifas para un periodo determinado de acuerdo a la normatividad que expiden los entes reguladores, esta estructura tarifaria la conforman cuatro componentes establecidos en la resolución 287 de 2004 expedida por la Comisión Reguladora de Agua Potable y Saneamiento Básico (CRA): Costo Medio de Inversión (CMI), Costo Medio de Operación (CMO), Costo Medio de Administración (CMA) y el Costo Medio de Tasas Ambientales (CMT), cada uno de ellos se recauda y tiene una destinación específica, para el caso de una empresa de servicios públicos de Acueducto Alcantarillado, la normatividad establece que se debe invertir el CMI de acuerdo al Plan de Inversiones en Expansión Reposición y Rehabilitación (VPI), para un periodo de 10 años que culminaron en Junio de 2016.

El Plan de Inversiones en Expansión, Reposición y Rehabilitación (VPI) no se cumplió de acuerdo a la normatividad y a lo proyectado por la entidad, situación que genero que la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios en sus facultades de supervisión advirtiera que este incumplimiento genera la obligación a las empresas de servicios públicos



que no cumplieron retornar estos recursos a los usuarios, este hecho se concretó en la vigencia 2019 y la empresa proyecta realizar la devolución durante un término de cinco (5) años.

Las contabilización del ingreso por CMI en los años de la vigencia de la estructura tarifaria sobre el cual existen requerimientos se reconoció contablemente como una cuenta por cobrar con su contrapartida un ingreso operacional.

Por lo tanto, con base en lo esbozado en el acápite anterior, solicito la siguiente

#### PETICIÓN

¿Cuál es el registro contable de acuerdo con la técnica contable que se debe realizar para reconocer el pasivo que se tiene con los usuarios con corte a los estados financieros de la vigencia 2019?

¿Cuál es la contrapartida contable que debe afectarse al reconocer el pasivo?

¿El registro pertinente para este caso es reconocer un gasto en el periodo en el cual se concreta el hecho económico de la devolución de estos recursos y reconocer el pasivo?

¿Teniendo en cuenta que la devolución no se realiza en una sola vigencia sino en cinco (5) años se puede reconocer año a año?”

Mediante comunicación vía telefónica el día 11 de febrero de 2020, la señora Gesvy Yasmin Vera Jaimes, realizó las siguientes precisiones:

1. Los recursos recibidos por la Empresa de Servicios Públicos entre el 2004 y 2016 por concepto de Costo Medio de Inversión-CMI fueron ejecutados en los servicios de acueducto y alcantarillado, sin embargo, conforme a lo señalado por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, estos no fueron invertidos en los planes de obras programados, puesto que fueron invertidos más recursos en un servicio que en otro, lo cual origina la devolución a los usuarios.
2. Tanto la intención como la resolución en el cual la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios determina que la Empresa de Servicios Públicos debe realizar la devolución de los recursos a los usuarios, se concretó en la vigencia 2019. En periodos anteriores, únicamente se solicitaba información tarifaria.

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

**CONSIDERACIONES**

La Resolución CRA 287 del 8 de junio de 2004 vigente durante el año 2016 y derogada posteriormente por la Resolución CRA 825 de 2017, señalaba:

“CAPITULO IV.

COSTO MEDIO DE INVERSIÓN.

ARTÍCULO 24. INVERSIONES NO AFECTAS A LA PRESTACIÓN DEL SERVICIO. Para efectos del presente Capítulo, se entenderá por inversiones no afectas a la prestación del servicio, aquellas no involucradas con los procesos operativos del sistema o aquellas que explícitamente se excluyan dentro de los artículos subsiguientes.

ARTÍCULO 25. COSTO MEDIO DE INVERSIÓN. El Costo Medio de Inversión se calculará independientemente para cada servicio, de la siguiente manera:

$$CMI = \sum_j \frac{VPI_{RER_j} + VA_j}{VPD_j} + CMIT$$

Donde:

CMI: Costo medio de inversión de largo plazo

$VPI_{RER_j}$ : Valor presente de inversiones en expansión, reposición y rehabilitación del sistema para la prestación del servicio, de la actividad j.

$VA_j$ : Valoración de los activos del sistema a la fecha de la actividad j.

$VPD_j$ : Valor presente de la demanda proyectada para cada actividad j.

CMIT: Costo medio de inversión de terrenos, definido en el artículo 31 de la presente resolución.

j: Cada actividad de los servicios de acueducto y alcantarillado que se define en el párrafo a continuación.

(...)

ARTÍCULO 26. CRITERIOS PARA LA DEFINICIÓN DEL  $VPI_{RER}$ . El Valor Presente del Plan de Inversiones en Reposición, Expansión y Rehabilitación del Sistema de Acueducto o Alcantarillado ( $VPI_{RER}$ ), incluirá únicamente las inversiones planeadas para los activos relacionados con la prestación del servicio especificados en el artículo 27 de la presente resolución, obedeciendo a metodologías de costo mínimo y cuellos de botella, tales como

el que se referencia en los considerandos de la presente resolución y con arreglo a los siguientes criterios:

- a) Las personas prestadoras deberán proyectar inversiones que, sujetas a sus metas de cobertura, vulnerabilidad y de reducción de pérdidas, sean consecuentes con el principio de priorización de ejecuciones, con diseños de mínimo costo y sin sobredimensionamiento;
- b) Como soporte, se deberá presentar cada proyecto incluido en el plan, con nombre, monto y metas de calidad del agua, continuidad, reducción de pérdidas, presión, cobertura, porcentajes de remoción de cargas contaminantes y todas aquellas metas asociadas a la prestación de los servicios;
- c) Los gastos administrativos de los proyectos se considerarán dentro del  $VPI_{RER}$  y harán parte del valor del mismo;
- d) El horizonte de proyección de la demanda será elegido por la persona prestadora en función de la vida útil promedio de sus activos de acuerdo con el artículo 29 de la presente resolución;
- e) La tasa de descuento para calcular el valor presente del plan de inversiones será la que defina la Comisión;
- f) Las inversiones proyectadas deberán hacerse de conformidad con el artículo 23 del Capítulo VI "Alcance y Determinación de Actividades Complementarias" de la Resolución 1096 del 2000, "Reglamento del Sector de Agua Potable y Saneamiento Básico" (RAS), o las que la modifiquen, sustituyan o adicionen."

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

#### "5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

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

(...)

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

(...)

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

(...)

#### 6.1.2 Pasivos

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

#### 6.1.4 Ingresos

Los ingresos son los incrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios a este patrimonio.

Por lo general, la mayoría de los ingresos de una empresa surgen de las actividades ordinarias.

(...)

#### 6.2.3 Reconocimiento de ingresos

Se reconocerá un ingreso cuando haya surgido un incremento en los beneficios económicos futuros relacionado con la entrada o incremento en el valor de los activos o con una disminución en los pasivos y cuando el valor del ingreso pueda medirse con fiabilidad.

Esto significa que el reconocimiento del ingreso ocurre simultáneamente con el reconocimiento de la entrada o incremento en el valor de los activos o con la disminución de los pasivos; por ejemplo, el reconocimiento del ingreso ocurre con el incremento neto

de activos derivado de una venta de bienes o servicios, o con la disminución en los pasivos resultante de la renuncia o extinción del derecho de cobro por parte del acreedor.

La aplicación del principio de devengo es coherente con la condición de que el ingreso se reconoce si ha surgido un incremento en los beneficios económicos, dado que tiene como objetivo restringir el reconocimiento solo a aquellas partidas que, pudiendo ser medidas con fiabilidad, posean un grado de certidumbre suficiente.” (Subrayado fuera del texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, incorporada mediante la Resolución 414 de 2014 y modificada por la Resolución 426 de 2019, señala:

## “1. INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS

### 1.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de actividades ordinarias los que 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.

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.

(...)

### 5.3. Corrección de errores

21. 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.

(...)

23. 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.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la empresa 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. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

27. 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 acuerdo con el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, los ingresos corresponden a los incrementos en los beneficios económicos obtenidos en el periodo contable, que dan como resultado un aumento en el patrimonio de la Empresa y se reconocen en la contabilidad, cuando puedan medirse con fiabilidad y se posea un grado de certidumbre suficiente de que van a ser realizados.

En atención a que los recursos recibidos por una empresa vía tarifa, relacionados con el componente de Costo Medio de Inversión-CMI están destinados a atender un plan de obras e inversiones, debe reconocerse un pasivo diferido al no cumplir con la definición de ingreso, mediante un débito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1318-PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS, y un crédito en la subcuenta 299090-Otros pasivos diferidos, de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS.

A medida de que se ejecuten los recursos recibidos por concepto de Costo Medio de Inversión-CMI, la empresa debe reconocer un débito por la amortización en la subcuenta 299090-Otros pasivos diferidos, de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, por las inversiones que cumplan las condiciones para incluir las obras relacionadas directamente con la expansión de los sistemas, así como las reposiciones y rehabilitaciones necesarias para seguir prestando los servicios de igual o mejor forma que en la actualidad, y a su vez registrará un crédito en la subcuenta correspondiente de las cuentas 4321-SERVICIO DE ACUEDUCTO o 4322-SERVICIO DE ALCANTARILLADO, de acuerdo al tipo de servicio que origino el cobro por el componente de Costo Medio de Inversión-CMI.

Ahora bien, dado que la empresa debe contar con el suficiente control operativo y administrativo, así como de sus sistemas de información, no debió efectuar el reconocimiento como ingresos de los valores recaudados que aun cuando fueron invertidos, no se ejecutaron de acuerdo con los planes de obras programados, con independencia a lo resuelto por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios.

Por lo tanto, al evidenciarse la inadvertencia o mala interpretación de los hechos por parte de la Empresa, debe corregir el error restituyendo el pasivo mediante un débito en la subcuenta respectiva a la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y un crédito en la subcuenta 299090-Otros pasivos diferidos, de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, el valor de los recursos recibidos por el componente de Costo Medio de Inversión-CMI, reconocidos erróneamente como ingresos operacionales en periodos anteriores.

Adicionalmente, como se establece en la Norma de Corrección de errores de periodos anteriores, con posterioridad a la corrección del error la Empresa deberá evaluar la materialidad del mismo, en tanto que, si el hecho económico es material se deberá efectuar la reexpresión de manera retroactiva para la información comparativa afectada por el error. Si por el contrario el error es inmaterial no se requerirá su reexpresión retroactiva.

Dada la disposición por parte de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios de reintegrar recursos a los usuarios, caso en el cual estos ya no podrán considerarse como un eventual ingreso a futuro para la Empresa, se deberán reclasificar los valores mediante un débito en la subcuenta 299090-Otros pasivos diferidos, de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y un crédito en la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Por otra parte, la devolución de los recursos a los usuarios se realizará mediante un débito en la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y un crédito en la subcuenta y cuenta respectiva al activo que corresponda al grupo 1-ACTIVOS, según el cronograma de devoluciones que determine la Empresa.

\*\*\*



<b>CONCEPTO No. 20202000003741 DEL 14-02-2020</b>
---

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Otros pasivos Ingresos por transferencias y subvenciones
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de recursos recibidos en el marco de convenios administrativos suscritos.

<b>2</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros activos Gastos por subvenciones
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de recursos recibidos en el marco de convenios administrativos suscritos.

Doctor

GERMÁN ALBERTO QUESADA VARGAS

Contador-Contratista

Empresa Municipal de Renovación Urbana del Municipio de Santiago de Cali

Santiago de Cali

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 20205500001132, del 15 de enero de 2020, en la cual solicita concepto sobre el siguiente tema:

“Solicito a usted muy comedidamente nos suministre o indique si existe normatividad precisa que permita reclasificar los movimientos que realizamos en las cuentas 1908 RECAUDOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN a Cuentas de Orden, esto debido a que nos impactan los activos y pasivos con Recursos que no son propios son principalmente del Municipio de Cali, en los procesos de Convenios Interadministrativos suscritos con nosotros

A raíz de comentario presentado en reunión de Junta Directiva, en la cual se nos pidió separáramos esos valores de las cuentas 1908 y 2901 y que se “reflejara” la realidad de nuestra Entidad...”.

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.

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 Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público señala dentro de las características fundamentales de la información financiera dentro de las cuales define, en el numeral 4.1.2, la representación fiel como:

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

Igualmente, el citado Marco conceptual, en el numeral 5, se definen los principios de contabilidad pública, y define la esencia sobre forma como: “las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.” (Subrayados fuera de texto)

Adicionalmente, establece en el numeral 6.1. la definición de los elementos de los estados financieros, y en particular, sobre los activos señala en el numeral 6.1.1:

### “6.1.1 Activos

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

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

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

Los activos de una empresa proceden de transacciones u otros sucesos ocurridos en el pasado. Las empresas obtienen normalmente los activos mediante su compra o producción, pero también pueden obtenerlos mediante otro tipo de transacciones como, por ejemplo, cuando una empresa recibe propiedades de una entidad del gobierno dentro de un programa de fomento del desarrollo económico de un área geográfica. Las transacciones o sucesos que se espera ocurran en el futuro no dan lugar por sí mismos a activos; así, por ejemplo, la intención de comprar inventarios no cumple, por sí misma, la definición de activo.

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

Los beneficios económicos futuros pueden fluir por diferentes vías. Por ejemplo, un activo se puede intercambiar por otros activos o servicios, utilizar para liquidar un pasivo, distribuir a los propietarios de la empresa, o utilizar aisladamente o en combinación con otros activos para la producción de bienes o servicios que son vendidos por la empresa.

(...)

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

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” (Subrayados fuera del texto).

En lo relacionado con el reconocimiento de activos, el numeral 6.2.1 del Marco conceptual 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...” (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, la Norma de ayudas gubernamentales y subvenciones del Marco Normativo para Empresas Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público establece lo siguiente:

## “2. AYUDAS GUBERNAMENTALES Y SUBVENCIONES

(...)

### 2.2. Subvenciones

#### 2.2.1. Reconocimiento

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

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

5. Las subvenciones se reconocerán cuando la empresa cumpla con las condiciones ligadas a ellas. Dependiendo del cumplimiento de las condiciones asociadas y del tipo de recursos que reciba la empresa, las subvenciones serán susceptibles de reconocerse como pasivos o como ingresos.

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

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

Ahora bien, la Resolución 079 de 2019 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, señala:

"El procedimiento contable que se desarrolla a continuación aplica a las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público para el registro de los hechos económicos derivados de la entrega de recursos en administración a sociedades fiduciarias y a entidades distintas de las sociedades fiduciarias.

Los recursos entregados en administración son aquellos, bajo el control de la empresa, que se entregan con el propósito de que la entidad que los reciba cumpla con ellos una finalidad específica. La entrega de recursos a sociedades fiduciarias puede hacerse directamente o a través de una empresa pública o una entidad de gobierno.

Los recursos bajo el control de la empresa son aquellos sobre los cuales esta tiene la capacidad de definir su uso para generar beneficios económicos futuros, los cuales se pueden materializar en el pago de obligaciones a cargo de la empresa o en la obtención de ingresos o financiación. 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.

Este procedimiento contable también aplica a las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público que reciben recursos de terceros para su administración.

(...)

## 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.

(...)

### 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.

(...)

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.

## 2.2. Administración y venta de bienes

Cuando se entreguen bienes en administración, estos continuarán registrados en la empresa que los controla en la cuenta que identifique su naturaleza y se seguirán las normas que les sean aplicables.

Por su parte, la empresa que administra debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta 930806-Bienes de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

(...)

## 2.5. Restitución de recursos entregados en administración

Con la restitución de los recursos, la empresa que los controla debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

(...)

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, cuando la administración haya incluido bienes, la empresa debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y acreditará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB)” (Subrayados fuera del texto).

## CONCLUSIONES

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

Según lo establecido en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público, una de las características de la información es la representación fiel la cual se refiere a que la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos que pretende representar.

En lo relacionado con activos, se establecen varios criterios para su identificación y reconocimiento, por lo que, según su definición, representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. De igual forma, el Marco conceptual señala que, bajo algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso, sin embargo, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo.

Por lo anterior, 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.

Según el Marco conceptual 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. En razón a lo anterior, las empresas deben apoyarse en 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.

En concordancia, los criterios de reconocimiento de los activos establecen que estos serán reconocidos cuando sea probable que la empresa obtenga beneficios económicos futuros de dicho activo y su costo o valor pueda medirse de forma fiable.

En este sentido, en concordancia con el principio de esencia sobre forma, la Empresa Municipal de Renovación Urbana (EMRU) reconocerá los hechos económicos atendiendo la esencia económica que subyace dentro de los convenios interadministrativos de manera independiente a su forma legal, por lo tanto, la empresa y el Municipio de Santiago de Cali deberán evaluar, con base en lo establecido en los convenios celebrados entre las partes, el concepto por el cual se entregan los recursos a la empresa, teniendo en cuenta aspectos como la obtención de beneficios económicos futuros, el control sobre los recursos, la parte contractual que asume los riesgos, la capacidad de definir el uso, etc.

Una vez realizada la evaluación, la Empresa Municipal de Renovación Urbana de Santiago de Cali, deberá observar la opción que corresponda al caso particular, para la aplicación del procedimiento contable pertinente, enmarcado en las siguientes situaciones:

### **1. Tratamiento contable de los convenios especiales de cooperación**

Cuando se trata de acuerdos mediante los que una entidad (el municipio de Santiago de Cali, para el caso de la consulta), entrega recursos a la Empresa Municipal de Renovación Urbana para apoyar, concurrir, subsidiar o cooperar al desarrollo de las funciones de la empresa que los administra, sin exigir contraprestación directa alguna, en el que el municipio cede el control sobre los mismos.

Para efectos del reconocimiento contable, corresponde al Municipio y a la Empresa, apoyarse en juicios profesionales 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, comunicando a la contraparte sobre dicho procedimiento a fin de que esta realice los registros que correspondan.

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

#### **1.1. Transferencia de recursos no condicionadas**

En este caso, si el Municipio realiza la entrega de recursos en calidad de transferencia o subvención, reconocerá ese hecho debitando la subcuenta que corresponda de las cuentas 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR y acreditando las subcuentas que correspondan de las cuentas 5424-SUBVENCIONES, contempladas en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Por su parte, la Empresa deberá registrar la subvención debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 4430-SUBVENCIONES del Marco normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

Con el giro de los recursos, el Municipio disminuye la cuenta por pagar debitando la subcuenta que corresponda de las cuentas 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR y acreditando la respectiva subcuenta de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Mientras que la Empresa deberá debitar la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditar la subcuenta que corresponda de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR.

## 1.2. Transferencia condicionadas de recursos

En este caso, la Empresa solo obtiene los derechos sobre estos hasta tanto cumpla las condiciones fijadas por el Municipio, como ocurre, por ejemplo, cuando se exige el uso o destinación a una finalidad particular y en caso de no cumplimiento, dichos recursos deben reintegrarse al Municipio, quien tendrá la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución.

Bajo este contexto, el Municipio, en el momento en que ordena el traslado de estos, debitará la subcuenta 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR. Por su parte, la Empresa deberá registrar debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR y acreditando la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS.

Con el giro de los recursos, el Municipio debitará la subcuenta 240290-Otras subvenciones de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o las subcuentas y cuentas que representen la naturaleza de los recursos cedidos. De igual forma, la Empresa deberá debitar la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o las subcuentas y cuentas que representen la naturaleza de los recursos

cedidos y acreditar la subcuenta que corresponda de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR.

Con el cumplimiento de las condiciones por parte de la Empresa, el Municipio reconocerá el gasto por transferencias y amortizará el cargo diferido, para lo cual debitará la subcuenta respectiva de la cuenta 5424-SUBVENCIONES y acreditará la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas o la subcuenta 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS. Por su parte, la Empresa deberá registrar el ingreso y amortizará el pasivo diferido debitando la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

## **2. Tratamiento contable de contratos o convenios de administración de proyectos**

Bajo esta modalidad, la Empresa es una persona al servicio del Municipio que funge como titular del proyecto, ya que esta último 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, estos negocios podrían ser calificados como una especie de los contratos de administración delegada, en los cuales el Municipio mantiene la titularidad del proyecto y de los dineros destinados para su ejecución, mientras que la empresa sólo los administra y ejecuta a cambio de una contraprestación.

En concordancia, el tratamiento contable que se deberá aplicar a este tipo de contratos o convenios es el de recurso entregado en administración, los cuales son aquellos que se entregan a una entidad, distinta de una sociedad fiduciaria, para que los administre y desarrolle la finalidad específica, destinando tales recursos junto con sus respectivos ingresos, si los hay, al cumplimiento de una finalidad señalada.

En los recursos entregados en administración a otras entidades, la entidad 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 el Municipio entregue recursos en administración a la Empresa, observará el respectivo procedimiento de recursos entregados en administración para entidades de gobierno (Resolución 386 de 2018). En ese sentido, el Municipio 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, la subcuenta de la cuenta del grupo 23-PRÉSTAMOS POR PAGAR, cuando los recursos entregados en administración se originen en préstamos

concedidos al Municipio, 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.

Por su parte, la Empresa 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 Empresa, informe sobre la gestión realizada con los mismos, el Municipio 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. Con posterioridad, el activo generado se actualizará por el Municipio conforme a la norma aplicable según su naturaleza. De igual forma, 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.

Cuando se entreguen bienes en administración, estos continuarán registrados por el Municipio, en la cuenta que identifique su naturaleza y se seguirán las normas que les sean aplicables.

Los rendimientos financieros generados como resultado de los recursos entregados a la Empresa, que se mantengan en efectivo, se registrarán por el Municipio debitando la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta 480232-Rendimientos sobre recursos entregados en administración de la cuenta 4802-FINANCIEROS. En ese mismo sentido, la Empresa registrará tales rendimientos como un mayor valor del recurso recibido en administración 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.

Con la restitución de los recursos de la empresa al Municipio, este último debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por su parte, la empresa debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Adicionalmente, cuando la administración haya incluido bienes, la empresa debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y acreditará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB)

Lo anterior, sin detrimento del reconocimiento contable de las retenciones y demás obligaciones tributarias que se deriven de los acuerdos establecidos entre las partes, para lo cual deberá observar la regulación vigente.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000038821 DEL 23-07-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Otros pasivos Ingresos por transferencias y subvenciones
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de los recursos transferidos por parte del Ministerio de Salud de acuerdo con la Resolución 753 de 2020

Doctora  
MIREYA MENECE MENECE  
Contadora  
Hospital Local de Guamal Primer Nivel E.S.E.  
Guamal, Meta

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500031462, el día 9 de julio de 2020, mediante la cual solicita que se le indique la cuenta correcta del Catálogo General de Cuentas para reconocer los recursos transferidos por parte del Ministerio de Salud, según la Resolución 753 de 2020, “Por la cual se efectúa una asignación y se ordena una transferencia directa de recursos a las Empresas Sociales del Estado, con el propósito de fortalecer la capacidad de oferta pública de los servicios de salud para garantizar la prestación de servicios de salud a la población afectada por la emergencia derivada del COVID-19”.

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

**CONSIDERACIONES**

La Resolución 753 de 2020 del Ministerio de Salud y Protección Social, “Por la cual se efectúa una asignación y se ordena una transferencia directa de recursos a las Empresas Sociales del Estado, con el propósito de fortalecer la capacidad de oferta pública de los servicios de salud para garantizar la prestación de servicios de salud a la población afectada por la emergencia derivada del COVID-19”, indica lo siguiente:

“Artículo 1. Objeto. La presente resolución tiene por objeto asignar y ordenar una transferencia por valor de doscientos trece mil cuatrocientos noventa y dos millones setecientos veintisiete mil pesos (213.492.727.000) del Presupuesto de Gastos de Funcionamiento del Ministerio de Salud y Protección Social para la vigencia fiscal de 2020

del rubro “fortalecimiento institucional para la gestión territorial, participación social, gestión el riesgo de desastres y atención humanitaria en salud” a las Empresas Sociales del Estado del orden territorial (...).

Artículo 2. Conceptos de pago. Los recursos asignados a las entidades mencionadas en el artículo precedente serán destinados a cancelar las obligaciones del talento humano de la operación corriente de la vigencia 2020 surgidos a partir del 1 de enero, por los siguientes conceptos, priorizando el saneamiento de las más antiguas:

2.1. Salarios de la planta de personal permanente y temporal si la hubiere.

2.2. Seguridad social de la planta de personal (aportes patronales y descuentos realizados al personal).

2.3. Contratistas, personas naturales o jurídicas.

Parágrafo 1. Con los recursos de que trata la presente resolución no se podrán cancelar obligaciones por concepto de intereses de mora, costos, gastos y honorarios derivados de cobros prejurídicos o de procesos judiciales asociados a pasivos laborales y de contratistas, como tampoco los impuestos del orden nacional y territorial generados por el pago de los conceptos a que hace referencia el presente artículo, ni serán objeto de pago los gastos bancarios.

Parágrafo 2. Para el pago de honorarios a contratistas, la Empresa Social del Estado deberá verificar que este haya efectuado los aportes al Sistema de Seguridad Social integral.

Artículo 3. Requisitos para el giro. Este Ministerio girará el 100% de los recursos a las cuentas bancarias con destinación específica para el manejo de los recursos girados a las entidades señaladas en el artículo 1, previa entrega de los siguientes documentos a la Dirección de Prestación de Servicios y Atención Primaria:

3.1 Copia del Registro Único Tributario (RUT)

3.2 Certificación bancaria emitida por la entidad financiera, con la identificación de la cuenta a la cual se efectuará el giro, que incluya el nombre completo e identificación del titular, tipo, número y estado de cuenta.

Artículo 4. Giro de los recursos de la cuenta bancaria a los beneficiarios finales. Para el giro de los recursos a los beneficiarios finales desde las cuentas bancarias que constituyan las Empresas Sociales del Estado, la entidad deberá adelantar los siguientes trámites:

4.1 Incorporar en su presupuesto, los recursos aquí asignados.

4.2 Revisar los conceptos que serían objeto de pago y verificar que cuenten con los soportes técnicos, administrativos, presupuestales y contables.

4.3 Efectuar y responder por los cálculos de los conceptos que sean objeto de pago con los recursos de que trata la presente resolución.

4.4 Efectuar los giros por los conceptos adeudados a cada uno de los beneficiarios finales y sus terceros.

Artículo 5. Responsabilidades. Las Empresas Sociales del Estado, las secretarías departamentales y distritales de salud o la entidad que tenga a cargo dichas competencias, y la Superintendencia Nacional de Salud en el caso de las ESE intervenidas tendrán las siguientes responsabilidades:

#### 5.1. Empresas Sociales del Estado

Además de las obligaciones definidas en el artículo 4 deberá cumplir los siguiente:

5.1.1. Realizar los trámites presupuestales y aplicar los procedimientos establecidos por la Contaduría General de la Nación, a fin de revelar en los estados financieros las operaciones relativas a la destinación de los recursos girados.

5.1.2. Remitir, mediante correo electrónico a las secretarías departamentales y distritales de salud o la entidad que haga sus veces o a la Superintendencia Nacional de Salud, según corresponda, dentro de los primeros diez (10) días hábiles de cada mes, un informe de los pagos realizados en el mes anterior en el que se detalle el concepto, beneficiario final y sus terceros con los respectivo soportes, anexando la certificación del representante legal, revisor fiscal cuando aplique y contador de la entidad en la que conste que se efectuaron los trámites presupuestales y los procedimientos establecidos por la Contaduría General de la Nación, a fin de revelar en los estados financieros las operaciones relativas al cumplimiento de la destinación de los recursos girados.

5.1.3. Garantizar la conservación y custodia de los archivos documentales relacionados con los conceptos pagados, para lo cual deberá tener en cuenta la normativa sobre la materia expedida por el Archivo General de la Nación.

5.1.4. Garantizar el suministro de información oportuna a las autoridades locales y nacionales, así como a los organismos de control.

(...)



Artículo 8. Reporte de información. Las Empresas Sociales del Estado reportarán los jueves de cada semana los pagos realizados con los recursos de que trata la presente resolución a través del aplicativo SIHO en el formulario que allí se disponga. El reporte corresponderá a los pagos realizados en los días inmediatamente anteriores al corte de la solicitud de la información.

Artículo 9. Reintegro de recursos. Si al 30 de diciembre de 2020, en las cuentas creadas para la ejecución de los recursos de que trata el presente acto administrativo quedasen saldos de recursos no comprometidos y rendimientos, deberán ser devueltos dentro de los treinta (30) días hábiles siguientes a la fecha antes anunciada, a la cuenta que determine el Ministerio de Hacienda y Crédito Público. (...)

(Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, en relación con Subvenciones, indican:

“2. AYUDAS GUBERNAMENTALES Y SUBVENCIONES  
(...)”

## 2.2. Subvenciones

### 2.2.1. Reconocimiento

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

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

5. Las subvenciones se reconocerán cuando la empresa cumpla con las condiciones ligadas a ellas. Dependiendo del cumplimiento de las condiciones asociadas y del tipo de recursos que reciba la empresa, las subvenciones serán susceptibles de reconocerse como pasivos o como ingresos.

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

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

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.

(...)

### 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.”

(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 incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 139 de 2015 y sus modificaciones, en la descripción y dinámica de las cuentas 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y 4330-SUBVENCIONES señala:

“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.

(...)

#### 4330-SUBVENCIONES

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos procedentes de terceros que están orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos. Las subvenciones pueden originarse por préstamos con tasa de interés cero o con tasas inferiores a las del mercado, préstamos condonables o donaciones, las cuales pueden ser en efectivo o en especie.

##### DINÁMICA

###### SE DEBITA CON:

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

###### SE ACREDITA CON:

1-El valor causado por concepto de subvenciones.”

(Subrayado fuera de texto)

##### CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Con base 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, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, se deben reconocer como subvenciones los recursos procedentes de terceros que estén orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico, que para este caso es cancelar las obligaciones de la operación corriente de la vigencia 2020 surgidos a partir del 1 de enero, por concepto de salarios de la planta de personal permanente y temporal si la hubiere, seguridad social de la planta de personal (aportes patronales y descuentos realizados al personal) y contratistas, con el fin de fortalecer la capacidad de oferta pública de los servicios de salud para garantizar la prestación de servicios de salud a la población afectada por la emergencia derivada del COVID-19.

Las subvenciones pueden estar o no condicionadas y pueden ser reintegrables, dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones, lo cual afecta el reconocimiento de la transacción.

Para este caso en particular, los recursos transferidos por el Ministerio de Salud y Protección Social, a través de la Resolución 753 de 2020, presentan las siguientes condiciones:

1. Se limitan, de acuerdo con el artículo 2, al pago de salarios de la planta de personal permanente y temporal, seguridad social de la planta de personal y contratistas, de la operación corriente de la vigencia 2020 surgidos a partir del 1 de enero, y excluye pagos por concepto de intereses de mora, costos, gastos y honorarios derivados de cobros prejudiciales o de procesos judiciales asociados a pasivos laborales, entre otros.
2. Dentro de las obligaciones de las Empresas Sociales del Estado, el artículo 5 señala que deben remitir mediante correo electrónico a las secretarías departamentales y distritales de salud o la entidad que haga sus veces o a la Superintendencia Nacional de Salud, dentro de los primeros diez (10) días hábiles de cada mes, un informe detallado de los pagos realizados en el mes anterior con los respectivos soportes, anexando la certificación del representante legal, revisor fiscal cuando aplique y contador de la entidad en la que conste que se efectuaron los trámites presupuestales y los procedimientos establecidos por la Contaduría General de la Nación, con el fin de revelar en los estados financieros las operaciones relativas al cumplimiento de la destinación de los recursos girados.
3. El artículo 9 indica que si al 30 de diciembre de 2020, en las cuentas creadas para la ejecución de los recursos quedan saldos de recursos no comprometidos y rendimientos, deberán ser devueltos dentro de los treinta (30) días hábiles siguientes a la fecha antes anunciada.

Dadas las anteriores condiciones, los recursos recibidos deben reconocerse mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas, de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS. A medida que se cumplan las condiciones asociadas a las mismas se debitará la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas, de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, y se acreditará la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno, de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

En caso de que deban efectuarse devoluciones por el no cumplimiento de las condiciones indicadas en el decreto, el Hospital deberá reconocer un débito en la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas, de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Por último, se aclara que, para conservar la trazabilidad de los recursos recibidos, las entidades contables públicas deberán efectuar la desagregación que se requiera tanto en

las cuentas del gasto como del ingreso, a fin de identificar el hecho económico a nivel de auxiliares o la opción equivalente habilitada en la plataforma tecnológica en la cual se soporta el sistema contable de las entidades.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000039601 DEL 29-07-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Otros pasivos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de recursos recibidos en administración para la adquisición de franjas o partes de predios en el proceso de ampliación de vías en la ciudad de Cali Corrección de errores de periodos anteriores

Doctor

GERMÁN ALBERTO QUESADA VARGAS

Contador-Contratista

Empresa Municipal de Renovación Urbana E.I.C.

#### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500030862, el día 6 de julio de 2020, mediante la cual solicita orientación sobre el manejo de recursos recibidos en administración para la adquisición de franjas o partes de predios en el proceso de ampliación de vías en la ciudad de Cali, e indicar si, debido a la materialidad de las cifras, es necesario realizar correcciones en el Estado de Situación Financiera del año 2019 para ser nuevamente presentado a la Junta Directiva y posteriormente rendido a los entes de control, con base en los siguientes hechos:

La EMRU suscribió el convenio (SIV-796-2016) con la Secretaria de Infraestructura Vial de Santiago de Cali, por \$4.507.976.604 para adelantar las gestiones prediales en el desarrollo del Plan Parcial San Pascual, por lo cual la EMRU registró en su contabilidad un débito en la subcuenta 131719-Administración de proyectos, de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS, y un crédito en la subcuenta 290201-En administración, de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Posteriormente, realiza la apertura de un encargo fiduciario para manejar dichos recursos, en concordancia con las condiciones pactadas en el convenio, por lo cual registra, contablemente, un débito en la subcuenta 190803-Encargo fiduciario en administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la subcuenta 131719-Administración de proyectos de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS.

En el año 2019, la EMRU transfiere a otro encargo la suma de \$3.666.254.266 para adquirir las franjas de predios que serían intervenidos para la ampliación de unas vías en concordancia con el objeto del convenio, registrando en su contabilidad un débito en la subcuenta 290201-En administración, de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la 190803-Encargo fiduciario en administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. Sin embargo, al analizar este asiento contable, la EMRU percibe que no es correcto debitar la subcuenta 290201-En administración, debido a que la adquisición de las franjas de predios se realizó bajo una promesa de compra venta con la fiducia y aún se encuentra pendiente la formalización mediante escritura pública, de manera que la subcuenta correcta es 190601-Anticipos sobre convenios y acuerdos de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS.

Además de esto, en la eliminación de Operaciones Recíprocas del proceso de agregación entre la EMRU y el Municipio de Cali, se presenta una diferencia de \$3.666.254.266 correspondiente a la disminución del valor registrado del Recurso recibido en administración, aclarando en el proceso conciliatorio que, hasta que no se presenten las escrituras de los predios adquiridos la diferencia seguirá existiendo, incluso hasta que se liquide el respectivo contrato.

Considerando la materialidad de la partida, su corrección tendría un impacto importante en los activos y pasivos de la empresa, ya que los activos pasarían de \$8.040.255.821 a ser \$11.706.510.087 y los pasivos de \$6.179.990.392 a \$9.846.244.658, para el año 2019.

Adicionalmente, el consultante indicó vía correo electrónico que el manejo del encargo fiduciario constituido, conforme al convenio interadministrativo suscrito entre la Secretaría de Infraestructura y Valorización del Municipio de Santiago de Cali y la Empresa Municipal de Renovación Urbana EMRU E.I.C., es de administración y pagos aunque a través de la Fiducia no se realizan pagos, sino que se hacen traslados a la cuenta corriente principal de la EMRU y de esta es de donde se efectúan los desembolsos; y remitió el mencionado convenio que contiene, entre otras, las siguientes consideraciones y cláusulas:

“1. El Municipio a través de la Secretaría de Infraestructura y Valorización, de acuerdo con su misión y responsabilidad, debe diseñar y ejecutar la participación comunitaria, el mantenimiento de la malla urbana, cumpliendo los principios de eficacia, eficiencia, transparencia y todos los demás que rigen la actuación administrativa del Municipio (...) 22. Que para efectos de poder adelantar el proceso de ejecución del plan parcial San Pascual, así como de otros proyectos de renovación urbana de la ciudad, se consideró necesario la creación de una asociación entre la EMRU y el Fideicomiso Alianza para la Renovación Urbana de Cali cuyos fideicomitentes son la Cámara Colombiana de la Construcción del Valle del Cauca-CAMACOL VALLE –, la Cámara Colombiana de la Infraestructura-CCI OCCIDENTE –, y la Lonja de Propiedad Raíz de Cali y Valle del Cauca. 23. Que el 13 de Agosto de 2013,

la Empresa Municipal de Renovación Urbana EIC y Alianza Fiduciaria S.A. como vocera del Fideicomiso Alianza para la Renovación Urbana de Cali, suscribieron un Convenio de Cooperación cuyo objeto consiste en aunar esfuerzos para la adecuada ejecución de los proyectos, los cuales contribuirán a la renovación urbana en Santiago de Cali, conforme a los programas, políticas, estrategias y metas contempladas en el Plan de Ordenamiento Territorial, dentro de los cuales se encuentra, entre otros, el plan parcial del barrio San Pascual. 24. Que como parte de las responsabilidades adquiridas por el fideicomiso denominado Alianza para la renovación urbana de Cali, se encuentra la financiación de los estudios de pre-inversión para el desarrollo del proyecto, de los cuales hace parte el diseño a nivel de proyecto de la infraestructura vial y de espacio público del plan parcial San Pascual, la elaboración de avalúos comerciales, la gestión predial y la implementación del plan de gestión social. (...) Que en virtud de lo anterior, las partes acuerdan celebrar el presente Convenio Interadministrativo contenido en las siguientes cláusulas: CLAUSULA PRIMERA: OBJETO: Aunar esfuerzos para adelantar los procesos de gestión predial, compra y/o expropiación total o parcial de los predios necesarios tendientes a la construcción de la ampliación de la calle 13 entre carreras 12 y 15 y en la carrera 12 entre calles 12 y 15 del barrio San Pascual de la ciudad de Cali. CLAUSULA SEGUNDA: FINALIDAD DEL CONVENIO: El presente Convenio Interadministrativo tiene como finalidad la de fortalecer la infraestructura vial de la ciudad de Santiago de Cali. CLAUSULA TERCERA: OBLIGACIONES. 3.1 OBLIGACIONES DE LA EMRU E.I.C.: 1. Adelantar los procesos de gestión mediante procesos de enajenación y/o expropiación total o parcial a nombre del Municipio Santiago de Cali-Secretaría de Infraestructura y Valorización, de los predios necesarios para la construcción de la ampliación de la Calle 13 entre carreras 12 y 15 y en la carrera 12 entre calles 12 y 15 del barrio San Pascual de la ciudad de Cali (...) 2. Dentro del proceso de adquisición predial, la EMRU deberá contratar y aportar la realización de avalúos de los predios que se pretenden adquirir para la realización de la obra, (...), con cargo a los recursos aportados por el Fideicomiso ARUC como aliado privado estratégico de la entidad para el desarrollo del proyecto. (...) CLAUSULA QUINTA: FONDOS DEL CONVENIO INTERADMINISTRATIVO: Para los efectos fiscales del Municipio de Santiago de Cali-Secretaría de Infraestructura y Valorización, transferirá (...) la suma de CUATRO MIL QUINIENTOS SIETE MILLONES NOVECIENTOS SETENTA Y SEIS MIL SEISCIENTOS CUATRO PESOS M/CTE, (\$4.507.976.604) (...).”

Finalmente, por medio de comunicación vía telefónica, el consultante informó que la Secretaría de Infraestructura Vial del Municipio de Cali transfirió directamente al encargo fiduciario constituido la suma determinada en el convenio.

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



## CONSIDERACIONES

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración incorporado por la Resolución 079 de 2019 en el Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, modificada por la Resolución 092 de 2020, señala lo siguiente:

### “1. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A SOCIEDADES FIDUCIARIAS

De acuerdo con las disposiciones legales vigentes, las empresas pueden entregar recursos en administración a una sociedad fiduciaria para que esta los administre mediante un negocio fiduciario, el cual puede ser encargo fiduciario, fiducia pública o fiducia mercantil.

(...)

#### 1.1. Encargos fiduciarios o fiducia pública

El encargo fiduciario se caracteriza porque existe la entrega de recursos por parte de la empresa, sin que se transfiera la propiedad de los mismos. La empresa que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos, asociados a dicho negocio, con base en la información que suministre la sociedad fiduciaria. El tratamiento contable de los encargos fiduciarios dependerá de la finalidad con la que se realicen, es decir, fiducia de inversión, fiducia de administración y pagos o fiducia de garantía.

(...)

#### 1.1.6. Encargo fiduciario constituido a través de otra entidad

Cuando la empresa que controla los recursos los entregue a otra entidad para que los administre a través de un encargo fiduciario, la empresa 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 que corresponda de la cuenta de los grupos 13-CUENTAS POR COBRAR o 14-PRÉSTAMOS POR COBRAR.

La empresa 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.

Con la información reportada por la entidad que actúa como fideicomitente sobre la constitución del encargo fiduciario, la empresa que controla los recursos debitará la subcuenta de encargos fiduciarios que corresponda de la cuenta 1908-RECURSOS

ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

La empresa que actúa como fideicomitente debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Adicionalmente, debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta 930803-Recursos entregados en administración -Encargos fiduciarios de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

Si los recursos se giran directamente al encargo fiduciario, la empresa que actúa como fideicomitente registrará el desembolso directamente en las cuentas de orden. Por su parte, la empresa que controla los recursos debitará la subcuenta de encargos fiduciarios que corresponda 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 recaudado.

Con la información reportada por la entidad que actúa como fideicomitente sobre la gestión realizada por la sociedad fiduciaria, la empresa que controla los recursos aplicará lo establecido en los numerales anteriores del presente Procedimiento, en lo relacionado con encargos fiduciarios o fiducia pública.

La empresa que actúa como fideicomitente aumentará o disminuirá los saldos de la subcuenta 930803-Recursos entregados en administración -Encargos fiduciarios de la cuenta 9308RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y de la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), según sea el caso.”

(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, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 139 de 2019 y sus modificaciones, respecto a las siguientes cuentas, indica:

“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.

#### DINÁMICA

##### SE DEBITA CON:

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

##### SE ACREDITA CON:

1-El valor de los avances legalizados o anticipos aplicados producto del cumplimiento de los convenios, contratos, acuerdos o entrega de bienes.

2-El valor de las devoluciones de los anticipos.

3-El valor de la facturación recibida por los costos y gastos en que se incurra por el desarrollo de la operación conjunta.

4-El valor de los avances y anticipos entregados que se den de baja.

(...)

#### 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.”

(Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, el Marco Conceptual, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP), mediante la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, 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. Respecto a los objetivos de la información financiera señala:

#### “3. OBJETIVOS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

El objetivo de la información financiera de las empresas es proporcionar información útil a los diferentes usuarios para que estos tomen decisiones de acuerdo con los intereses que tengan en la empresa.

(...)

La información financiera de las empresas proporciona elementos de juicio para evaluar la administración de los recursos económicos y constituye un insumo para determinar aspectos relacionados con la economía, eficiencia y eficacia en el uso de los mismos. Por lo tanto, esta información contribuye a:

a) determinar la situación financiera de las empresas en un momento determinado;

b) establecer la situación del endeudamiento y la capacidad de pago de las empresas;

c) determinar la capacidad que tienen las empresas para generar flujos de efectivo;

d) determinar los resultados financieros obtenidos por las empresas en un determinado lapso o en el periodo contable;

e) determinar si el costo de los servicios prestados durante el periodo contable, y los montos y las fuentes de recuperación de los mismos son apropiados;

f) establecer los cambios que enfrenta el patrimonio de las empresas de un periodo a otro;

g) tomar decisiones tendientes a optimizar la gestión de los recursos y a mantener el patrimonio de las empresas, de modo que, mediante su aplicación y uso, se logre un impacto social positivo en la comunidad; y

h) conformar subsistemas estadísticos que determinen la producción y distribución de los bienes y recursos explotados por el Sector Público y su impacto en la economía para facilitar el seguimiento de comportamientos agregados.

Finalmente, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, en relación con corrección de errores, indican:

#### “5.3. Corrección de errores

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

23. 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.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la empresa reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

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

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

27. 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.

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

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

(Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Con base en el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración incorporado por la Resolución 079 de 2019 en el Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, modificada por la Resolución 092 de 2020, cuando se trata de un encargo fiduciario constituido a través de otra entidad y los recursos se giran directamente al encargo fiduciario, inicialmente, la empresa debe registrar el desembolso en las cuentas de orden a través de un débito en la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), y un crédito en la subcuenta 930803-Recursos entregados en administración -Encargos fiduciarios, de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS. Alternamente el Municipio de Santiago de Cali debe registrar un débito en la subcuenta de encargos fiduciarios que corresponda de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Posteriormente, tal como lo indicó en su consulta, aunque el encargo fiduciario corresponde a uno de administración y pagos la Fiducia no los efectúa sino que traslada los fondos a la cuenta corriente principal de la EMRU y de allí es de donde se realizan los pagos, antes de reconocer contablemente la adquisición de las franjas de predios debe registrar el traslado de los fondos a través de un débito en la subcuenta correspondiente 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. Así mismo debe reconocer un débito en la subcuenta 930803-Recursos entregados en administración -Encargos fiduciarios, de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS, y un crédito en la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB). Por su parte, el Municipio debe debitar la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y acreditar la subcuenta de encargos fiduciarios que corresponda de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Luego, teniendo en cuenta que la adquisición de las franjas se realizó bajo una promesa de compra venta y no se ha formalizado la transacción mediante escritura pública, la EMRU debe reconocer un débito en la subcuenta 190601-Anticipos sobre convenios y acuerdos, de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Cuando se formalice la transacción, la EMRU debe debitar la subcuenta 290201-En administración, de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, y acreditar la subcuenta 190601-Anticipos sobre convenios y acuerdos, de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, en detrimento del registro de los descuentos y retenciones a que haya lugar. Por su parte, con el informe sobre la gestión realizada con los recursos que la EMRU suministre a la Secretaría de Infraestructura y Valorización del Municipio de Santiago de Cali, esta última reconocerá el activo adquirido debitando la cuenta que represente su naturaleza y uso y acreditando la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Ahora bien, con base en lo anterior, la EMRU debe efectuar los ajustes respectivos para que la contabilidad revele la información que corresponde a la aplicación de los procedimientos contables anteriormente señalados y para dar cumplimiento al objetivo de la información financiera, por lo cual es necesario aplicar la norma de Corrección de errores contenida en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones.

De acuerdo con esta norma, los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros; cuando se trata de errores de periodos anteriores la empresa debe corregirlos 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. Para el caso de la EMRU debido a que los Estados Financieros fueron auditados, rendidos a Entes de Control y aprobados por Junta Directiva, como lo indica en la consulta, la empresa debe ajustar las partidas de activo y pasivo involucradas y, para efectos de presentación, debe reexpresar retroactivamente la información comparativa afectada por el error. Asimismo, al tratarse de corrección de errores materiales de periodos anteriores, la EMRU presentará un estado de situación financiera al inicio del primer periodo comparativo, de acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros.

Por otro lado, cabe mencionar que el procedimiento contable aplicable al Municipio de Santiago de Cali, descrito anteriormente, debe realizarse en concordancia con el Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20201100049641 DEL 16-10-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Otros pasivos Cuentas por pagar Gastos de administración y operación Gastos de actividades y/o servicios especializados
	<b>SUBTEMAS</b>	Reclasificación del saldo de la subcuenta 249054-Honorarios que a raíz de un acuerdo de capitalización futura corresponde a un anticipo recibido. Creación de cuentas para el registro y control de los gastos en que ha incurrido la entidad relacionados directamente con la emergencia sanitaria por COVID-19.

Doctora  
MARTHA NELLY CEBALLOS MEJÍA  
Jefe de Contabilidad y Presupuesto  
Alianza Medellín Antioquia EPS S.A.S  
Medellín, Antioquia

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010040972, el día 24 de septiembre de 2020, mediante la cual solicita orientación respecto a la reclasificación del saldo a favor del accionista Caja de Compensación Familiar de Antioquia-COMFAMA y que reposa en la subcuenta 249054 Honorarios, el cual es producto del cruce de cuentas entre la EPS y el Accionista, valor que consideró incluir en una capitalización futura a Savia Salud EPS, quedando el compromiso de adelantar los trámites societarios pertinentes para su formalización, dentro del término establecido en el plan de modernización de la entidad, en un plazo máximo de veinticuatro (24) meses a partir de la firma del acuerdo.

Mediante correo electrónico el consultante remitió el Acuerdo entre Alianza Medellín Antioquia ESP S.A.S. (Savia Salud EPS) y la Caja de Compensación Familiar de Antioquia (COMFAMA), donde acuerdan:

“1. SALDO CRUCE DE CUENTAS: Conforme con lo anotado en los anteriores numerales, los valores pendientes de cruce de cuentas a favor de cada parte son los siguientes:



A FAVOR DE SAVIA SALUD EPS	A FAVOR DE COMFAMA
\$ 323.709.682	
\$ 94.194.031	
\$ 249.903.610	
\$ 705.214.767	
	\$ 3.717.872.470
	\$ 104.995.922
	\$ 272.014.135
	\$ 1.160.369.642
	\$ 7.538.900
TOTAL	
\$ 1.373.022.090	\$ 5.262.791.069

COMPENSACIÓN: Las partes acuerdan compensar los saldos indicados anteriormente, para lo cual realizarán, dentro de los diez (10) días siguientes a la suscripción del presente acuerdo, las gestiones contables correspondientes, de tal manera que no queden saldos pendientes. Una vez efectuada la compensación, queda a favor de COMFAMA y a cargo de SAVIA SALUD EPS, la suma de TRES MIL OCHOCIENTOS OCHENTA Y NUEVE MILLONES SETECIENTOS SESENTA Y OCHO MIL NOVECIENTOS SETENTA Y NUEVE PESOS M.L. (\$3.889.768.979).

2. CAPITALIZACIÓN. COMFAMA acepta que, solo para efectos del saldo a favor derivado del presente acuerdo por valor de TRES MIL OCHOCIENTOS OCHENTA Y NUEVE MILLONES SETECIENTOS SESENTA Y OCHO MIL NOVECIENTOS SETENTA Y NUEVE PESOS M.L. (\$3.889.768.979), este sea considerado en una capitalización futura a SAVIA SALUD EPS, para lo cual, SAVIA SALUD EPS deberá adelantar los trámites societarios pertinentes para su formalización, dentro del término establecido en el plan de modernización de SAVIA SALUD EPS o en un plazo máximo de veinticuatro (24) meses, contados a partir de la firma del presente acuerdo, lo primero que ocurra.

PARÁGRAFO. En el evento que en el término indicado no se llevare a cabo la capitalización, SAVIA SALUD EPS se obliga a pagar la suma de TRES MIL OCHOCIENTOS OCHENTA Y NUEVE MILLONES SETECIENTOS SESENTA Y OCHO MIL NOVECIENTOS SETENTA Y NUEVE PESOS M.L. (\$3.889.768.979) a COMFAMA, en un plazo de doce (12) meses, contados a partir del vencimiento del término descrito en la cláusula anterior, pago que se realizará en doce (12) cuotas iguales mensuales.”

Por otro lado, el consultante también solicita orientación sobre la presentación de los gastos en que ha incurrido la entidad para responder ante la emergencia sanitaria por COVID-19, registrados en los grupos 51-De Administración y Operación y 56-De Actividades y/o Servicios Especializados, frente a lo cual quiere saber si es procedente reclasificarlos en

nuevas cuentas que la CGN creará para separar la información y aportar mayor exactitud en los reportes.

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

## CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP), mediante la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, 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. Respecto a las características cualitativas de la información financiera indica:

### “4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

(...)

#### 4.1.2 Representación fiel

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

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

Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera ni de ningún otro tipo; tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que la información financiera se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios. Sin embargo, información neutral no significa información sin propósito o influencia sobre el comportamiento de los usuarios sino que la información descrita de forma neutral es útil, y por tanto, es, por definición, capaz de influir en las decisiones de los usuarios.

Una descripción libre de error significa que no hay errores u omisiones en la descripción del hecho económico y que el proceso utilizado para producir la información presentada se ha seleccionado y aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa exacto en todos los aspectos.” (Subrayado fuera de texto)

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 incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 139 de 2015 y sus modificaciones, señala:

#### “2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones contraídas por la empresa, en desarrollo de sus actividades diferentes a las enunciadas en las cuentas anteriores.

##### DINÁMICA

###### SE DEBITA CON:

- 1-El valor del pago total o parcial de las obligaciones por los diferentes conceptos.
- 2-El valor de las cuentas por pagar que se den de baja.

###### SE ACREDITA CON:

- 1-El valor de las obligaciones por los diferentes conceptos.

(...)

#### 2901-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los dineros recibidos por la empresa, por concepto de anticipos o avances que se originan en ventas, fondos para proyectos específicos, convenios, acuerdos y contratos, entre otros.

##### DINÁMICA

###### SE DEBITA CON:

- 1-El valor de los anticipos aplicados producto del cumplimiento de los convenios, contratos, acuerdos o entrega de bienes.
- 2-El valor de la legalización de avances.
- 3-El valor de las devoluciones de los avances y anticipos recibidos.

###### SE ACREDITA CON:

- 1-El valor de los dineros recibidos como avances y anticipos por la empresa.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

De acuerdo con el Marco Conceptual para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP), mediante la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, para que la información financiera sea útil debe representar fielmente los hechos que pretende representar además de representar los hechos relevantes.

En cumplimiento de lo anterior y teniendo en cuenta el Acuerdo suscrito entre Alianza Medellín Antioquia ESP S.A.S. (Savia Salud EPS) y la Caja de Compensación Familiar de Antioquia (COMFAMA), por medio del cual determinan que el saldo producto del cruce de cuentas será considerado como una capitalización futura de COMFAMA, Savia Salud EPS deberá reclasificar el pasivo que hasta el momento mantiene registrado en la subcuenta 249054-Honorarios de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR mediante un débito en esta y un crédito en la subcuenta 290102-Anticipos sobre convenios y acuerdos, de la cuenta 2901-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS.

Posteriormente cuando se realice la formalización de la capitalización deberá reconocer este hecho económico mediante un débito en la subcuenta 290102-Anticipos sobre convenios y acuerdos, de la cuenta 2901-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS, y un crédito en la subcuenta 249025-Suscripción de acciones o participaciones, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Ahora bien, en relación con la presentación de los gastos en que ha incurrido la entidad para responder ante la emergencia sanitaria por COVID-19, registrados en los grupos 51-DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN y 56-DE ACTIVIDADES Y/O SERVICIOS ESPECIALIZADOS, para efectos de suplir necesidades de información y de control, la empresa puede implementar el uso de auxiliares, y revelar en notas a los estados contables la información adicional necesaria para una mejor comprensión la misma. Así las cosas, sobre la inquietud de crear cuentas adicionales de GASTO por parte de la CGN, donde se registren los hechos económicos relacionados con la emergencia sanitaria por COVID-19, no se considera pertinente.

\*\*\*

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto No. 20202000000491 del 15-01-2020  
20202000021111 del 27-05-2020

20202000031481 del 02-07-2020

20202000038671 del 27-07-2020

\*\*\*

**2.19 PATRIMONIO DE LAS EMPRESAS****CONCEPTO No. 20202000002651 DEL 10-02-2020**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Patrimonio de las empresas Beneficios a los empleados
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de variaciones en el cálculo actuarial-Beneficios posempleo

Doctor  
HELI ROJAS ROBLES  
Subgerente Financiero  
Industria Militar-INDUMIL  
Bogotá

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500000402 del día 9 de enero de 2019, en la cual consulta sobre el manejo contable de variaciones en el cálculo actuarial-Beneficios pos empleo, en los siguientes términos:

(...)

En el informe del actuario a diciembre 31 de 2019 respecto a la vigencia inmediatamente anterior, se presentan (2) dos variaciones importantes, así:

En el componente de Bonos Pensionales una disminución de \$72.676.691.689 que de acuerdo a lo manifestado por el actuario se justifica en que se realizó una depuración de acuerdo al memorando del 14 de marzo de 2018, expedido por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, correspondiendo dichos bonos de 3.099 en 2018 a 2.719 funcionarios en 2019. Esta depuración consistió en las siguientes cantidades y conceptos de personas:

- a. 115 Fallecidos
- b. 122 Aportes nuevos con menos de 150 semanas sin derecho a bono
- c. 119 Bonos pensionales, reconocidos y pagados por Indumil durante los últimos años
- d. 24 Registros repetidos

Además de lo anterior, nos ha manifestado el actuario que ya no se requiere el manejo del rubro “imprevistos” (equivalente al 7%), por lo que se debe retirar este concepto.

Por todo lo mencionado, se presenta una variación total de \$85.850.373.184 la cual debemos disponer contablemente para el cierre de la vigencia 2019, afectando el patrimonio de la entidad en la cuenta contable 328001-Ganancias o pérdidas por planes de beneficios pos-empleo.

De acuerdo a la situación detallada, se pregunta:

- a. Es correcto realizar el ajuste de las variaciones presentadas en el informe de cálculo actuarial 2019, por los valores y conceptos descritos afectando el patrimonio de la Entidad?
- b. Si la respuesta a la pregunta es negativa, cual es la disposición contable apropiada de los menores valores y conceptos determinados?”

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

## CONSIDERACIONES

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 posempleo  
(...)”

24. Las ganancias o pérdidas actuariales son cambios en el valor presente del pasivo por beneficios posempleo que procede de los ajustes por nueva información y los efectos de los cambios en las suposiciones actuariales. Las ganancias o pérdidas del plan de activos para beneficios posempleo corresponden a aquellas, realizadas o no realizadas, que generan los activos del plan (tales como intereses, dividendos, arrendamientos y ganancias o pérdidas por la venta o medición de los activos), menos los costos de gestión del plan de activos, los impuestos que se generen con cargo a estos recursos y el interés sobre el activo  
“(Subrayado fuera de texto)”

El Catálogo General de cuentas para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no captan ni administran ahorro del público anexo a la Resolución 139 de 2015 y sus modificaciones, describe la siguiente cuenta así:

## "3280 GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

## DESCRIPCIÓN

Representa el valor acumulado de las variaciones, tanto positivas como negativas, de las obligaciones por beneficios a empleados a largo plazo y beneficios posempleo que se originan en las ganancias y pérdidas actuariales. También incluye el rendimiento de los activos del plan de beneficios.

## DINÁMICA

## SE DEBITA CON:

- 1-El mayor valor del cálculo actuarial.
- 2-El menor valor de los activos.
- 3-El valor acumulado de las ganancias cuando se liquide la obligación.

## SE ACREDITA CON:

- 1-El menor valor del cálculo actuarial.
- 2-El valor del rendimiento de los activos.
- 3-El valor acumulado de las pérdidas cuando se liquide la obligación. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, 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

## 5.3. Corrección de errores

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



23. 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.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la empresa reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

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

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

## CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, el valor de las variaciones, tanto positivas como negativas de las obligaciones por beneficios posemplo que se originan por actualización del cálculo, bajo el supuesto que no se han cometido errores en la elaboración de los cálculos actuariales ni se ha aplicado inadecuadamente el marco normativo, se reconocen así:

- Si el nuevo valor estimado es mayor que el valor registrado a la fecha de estimación, la empresa debitará la subcuenta 328001 Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios posemplo de la cuenta 3280 GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES.
- Si el nuevo valor estimado es menor que el valor registrado a la fecha de estimación, la entidad debitará la subcuenta que corresponda 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

Lo anterior siempre y cuando la información sobre la nueva estimación del cálculo actuarial corresponda al mismo periodo contable al que se vaya a contabilizar.

De lo contrario, es decir si las variaciones se pretenden reconocer en un periodo posterior, este hecho constituye un error por omisión que implica la aplicación de la norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores, afectando como contrapartida la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3225-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES.

En este caso, la empresa deberá evaluar la materialidad del error, y 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>CONCEPTO No. 20202000019091 DEL 21-04-2020</b>
---

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Resultados de ejercicios anteriores Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Procedimiento para enjugar la pérdida generada por la transición al nuevo marco de regulación, con la utilidad de un periodo contable.

Doctora  
GLORIA PATRICIA MONCADA RIVERA  
Jefe de Contabilidad  
Aguas de Buga S.A E.S.P.  
Guadalajara de Buga, Valle del Cauca

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500011152, el día 30 de marzo de 2020, mediante la cual consulta:

“Mi consulta es con el fin de aclarar si está bien que la pérdida por el impacto transicional al nuevo marco normativo que tuvo la empresa y que por directrices de la contaduría posteriormente se reclasifico como una pérdida de ejercicios anteriores, hoy se le puede proponer a la asamblea de accionistas de la empresa que de la utilidad del año 2019 pueda enjugarse dicha pérdida.”

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

**CONSIDERACIONES**

El Decreto 410 del 27 de marzo de 1971, emitido por el Presidente de la República de Colombia en uso de sus facultades, y por el cual se expide el Código de Comercio, en los artículos 155, 187 y 456, determina:

“Art. 155.-Aprobación de la distribución de utilidades. Modificado por el Art. 240 de la Ley 222 de 1995. Salvo que en los estatutos se fijare una mayoría decisoria superior, la distribución de utilidades la aprobará la asamblea o junta de socios con el voto favorable de un número plural de socios que representen, cuando menos, el 78% de las acciones, cuotas o partes de interés representadas en la reunión.

Cuando no se obtenga la mayoría prevista en el inciso anterior, deberá distribuirse por los menos el 50% de las utilidades líquidas o del saldo de las mismas, si tuviere que enjugar pérdidas de ejercicios anteriores.

(...)

Art. 187.-La junta o asamblea ejercerá las siguientes funciones generales, sin perjuicio de las especiales propias de cada tipo de sociedad:

1. Estudiar y aprobar las reformas de los estatutos.
2. Examinar, aprobar o improbar los balances de fin de ejercicio y las cuentas que deban rendir los administradores.
3. Disponer de las utilidades sociales conforme al contrato y a las leyes.
4. Hacer las elecciones que corresponda, según los estatutos o las leyes, fijar las asignaciones de las personas así elegidas y removerlas libremente.
5. Considerar los informes de los administradores o del representante legal sobre el estado de los negocios sociales, y el informe del revisor fiscal, en su caso.
6. Adoptar, en general, todas las medidas que reclamen el cumplimiento de los estatutos y el interés común de los asociados.
7. Constituir las reservas ocasionales.
8. Las demás que les señalen los estatutos o las leyes.

PAR. -Las funciones anteriores podrán cumplirse lo mismo en las reuniones ordinarias que en las extraordinarias, si en el contrato social o en las leyes no se previene otra cosa.”

(...)

Art. 456.-Manejo de pérdidas. Las pérdidas se enjugarán con las reservas que hayan sido destinadas especialmente para ese propósito y, en su defecto, con la reserva legal. Las reservas cuya finalidad fuere la de absorber determinadas pérdidas no se podrán emplear para cubrir otras distintas, salvo que así lo decida la asamblea.

Si la reserva legal fuere insuficiente para enjugar el déficit de capital, se aplicarán a este fin los beneficios sociales de los ejercicios siguientes.” (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, en el artículo 6º de la Resolución Nº 586 de 2018 emitida por la Contaduría General de la Nación, se estableció que “ARTÍCULO 6º. 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.”

Ahora bien, el Catálogo General de Cuentas para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, en la descripción de la cuenta 3225 señala:

#### “3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES

##### DESCRIPCIÓN

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

##### 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.
- 6-El valor que se disminuya producto de la baja en cuentas de activos por el traslado de negocios o del reconocimiento de obligaciones por la combinación de negocios, cuando la combinación se clasifique como una unión de intereses.

###### 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.
- 4-El valor que se aumente producto de la baja en cuentas de pasivos por el traslado de negocios o del reconocimiento de activos por la combinación de negocios, cuando la combinación se clasifique como una unión de intereses.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Atendiendo el artículo 6º de la Resolución Nº 586 de 2018, 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 322501 - Utilidades o excedentes acumulados de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, por el contrario, si 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 322502 -Pérdidas o déficits acumulados de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Por lo tanto, las pérdidas registradas en las subcuentas respectivas de la cuenta 3268-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN y reclasificadas a la subcuenta 322502-Pérdidas o déficits acumulados de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, deberán mantenerse en el patrimonio, hasta que el máximo órgano social u organismo competente defina su absorción.

Bajo este entendido, no está dentro de las facultades de la CGN pronunciarse respecto de las decisiones sobre enjugar pérdidas con utilidades obtenidas en un periodo contable, toda vez que de conformidad con el numeral 3 del artículo 187 del Código de Comercio, es competencia del máximo órgano social u organismo competente disponer de las utilidades sociales conforme al contrato y a las leyes.

La entidad deberá recurrir a los artículos 155, 187 y 456 del Código de Comercio y a sus propios estatutos, a fin de vislumbrar el caso consultado.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000054731 DEL 21-09-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Patrimonio de las empresas
	<b>SUBTEMAS</b>	Registros contables por los excedentes financieros asignados a la misma empresa

Doctora  
 MARIA DOLLY GRISALES CONTRERAS  
 Profesional Especializada Contadora  
 Instituto de Fomento para el Desarrollo de Risaralda (INFIDER)  
 Pereira, Risaralda

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20205500039502 del día 26 de agosto del 2020 en la cual solicita orientación sobre los registros contables de los excedentes financieros de la vigencia 2019 asignados a la misma empresa para gastos de funcionamiento, en los siguientes términos:

“LA SECRETARIA DEL CONSEJO DE GOBIERNO DE RISARALDA CERTIFICA:

Que el Consejo de Gobierno N° 14 realizado el 6 de Julio de 2020 fue solicitado por el Gerente del INFIDER Carlos Jairo Bedoya Naranjo a probación para que los excedentes financieros fueran dejados en la empresa para ser utilizados en funcionamiento, manifestando lo siguiente:

El INFIDER generó excedentes financieros de la vigencia 2019 por valor de \$975.400.362 distribuidos de la siguiente forma, el 60% equivalente a \$585.240.217 para reserva legal del INFIDER y un 40% equivalente a \$390.160.145 conforme lo dispuesto en el párrafo del Artículo 6 de la Ordenanza No.013 de octubre 09 de 2018, que como lo menciona el citado párrafo el Consejo de Gobierno podrá disponer de lo correspondiente al 40%.

El señor Gobernador puso a consideración del Consejo de Gobierno aprobar que los excedentes financieros del INFIDER sean dejados en la empresa para suplir gastos de funcionamiento lo cual fue aprobado por unanimidad”

Debido a la espera de la decisión que tomara el Consejo de Gobierno de Risaralda, sobre la destinación de los excedentes financieros de la vigencia 2019, me permito informar que los

recursos están registrados en la cuenta 322501-Utilidad o excedentes acumulados de ejercicios anteriores por \$390.160.145. La inquietud que tengo es sobre cómo debo registrar estos excedentes financieros autorizados para gastos de funcionamiento.”

En los siguientes términos se resuelve la consulta

## CONSIDERACIONES

El Catálogo General de Cuentas para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 139 de 2015 y sus modificaciones, incluye las siguientes cuentas:

“3208-CAPITAL FISCAL

### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos otorgados para la creación de empresas no societarias, así como como las variaciones que este tenga producto de nuevas aportaciones, de la combinación o traslado de negocios, cuando la combinación se clasifique como una unión de intereses, o de los excedentes financieros distribuidos a la empresa no societaria.

### DINÁMICA

#### SE DEBITA CON:

1-El valor del capital que se disminuya producto de la baja en cuentas de activos por el traslado de negocios o del reconocimiento de obligaciones por la combinación de negocios, cuando la combinación se clasifique como una unión de intereses.

#### SE ACREDITA CON:

1-El valor de los recursos asignados para la creación de la empresa no societaria.

2-El valor del capital que se aumente producto de nuevas aportaciones.

3-El valor del capital que se aumente producto de la baja en cuentas de pasivos por el traslado de negocios o del reconocimiento de activos por la combinación de negocios, cuando la combinación se clasifique como una unión de intereses.

4-El valor de los excedentes financieros asignados a la empresa no societaria.

## 3225-RESULTADO 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.” (Subrayado fuera de texto)

**CONCLUSIONES**

De conformidad con lo señalado por el Catálogo General de Cuentas CGC para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, en relación con la dinámica de la Cuenta 3225-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES, señala que podrá debitarse por el valor de distribución dispuesto por el máximo órgano social u organismo competente.

Así mismo la dinámica de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL señala que se acreditará por el valor de los excedentes financieros asignados a la empresa no societaria.

De acuerdo con lo anterior, el monto asignado a la misma empresa para gastos de funcionamiento deberá ser reclasificado, debitando la subcuenta 322501-Utilidades o excedentes acumulados de la cuenta 3225-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES, y acreditando la subcuenta 320801-Capital fiscal de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20201100065631 DEL 14-12-2020

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Patrimonio de las empresas
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de hechos económicos cuando la empresa omitió la aplicación del Marco Normativo y adicionalmente entro en proceso de liquidación Responsabilidad que implica la certificación de los Estados Financieros y sanciones que pueden generarse por la omisión en la aplicación de la normativa contable pública

Doctor  
JULIO FLOREZ PORRAS  
Contador Público  
Barrancabermeja - Santander

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N°20205500052522 del día 30 de noviembre del 2020, trasladada a este Despacho por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, en la cual formula la siguiente consulta:

“(…) La contabilidad de la empresa en la cual me encuentro prestando mis servicios profesionales se encuentra atrasada hace tres años lo que indica que a la fecha no existe estados financieros, la administración saliente así lo dejo de manera manifiesta mediante certificación escrita. En la actualidad me encuentro consolidando la información de las operaciones económicas que afecta la situación financiera de la empresa de acuerdo a la información que se ha podido recaudar.

La empresa se encontraba en acuerdo de reestructuración ley 550, por Asamblea General de acreedores el día 04 de abril del 2019, dio por terminado dicho acuerdo por incumplimiento del mismo, dando como resultado su liquidación, cosa que aún no ha sucedido debido a que no se ha dado el acto administrativo de parte del Departamento que así lo señale ya que es una empresa de economía mixta de orden Departamental.

Sus operaciones mercantiles se encuentran suspendidas ya que sus plantas de producción están paralizadas desde el 27 de febrero del 2017. La pregunta es la siguiente:

1- ¿Debo reconocer los hechos económicos en cada una de las vigencias en que acontecieron o por lo contrario debo consolidar la información en la actual vigencia?

2- Si reconozco los hechos económicos en cada una de las vigencias acontecidas (2017, 2018 y 2019 de acuerdo a la información que pueda recaudar y genero los Estados Financieros de estas misma vigencias, ¿cuál sería mi responsabilidad al reconocer estas operaciones, al momento de certificar dichos estados financieros, teniendo en cuenta que es una entidad de economía mixta cuyo capital público asciende en más de un 90% y que está obligada a cumplir con las normas presupuestales que establece la ley para estas entidades en el reconocimiento del gasto.?

3- ¿Me expongo a alguna sanción por el reconocimiento de estas operaciones?

Además de las connotaciones anteriores es de resaltar que la entidad no ha dado cumplimiento con las normas internacionales de información financiera NIIF. (...)”

Mediante correo electrónico y telefónicamente, el consultante informó que se trata de la Empresa denominada Fertilizantes Colombianos-FERTICOL S.A.-en reestructuración. Remitió el certificado de la Cámara de comercio donde consta que es una empresa creada por el Departamento de Santander.

Adicionalmente, informó que la CGN le asignó el código institucional N° 80500000 y que la Empresa remitió información a la Contaduría General de la Nación bajo el Régimen de Contabilidad Pública Precedente hasta junio del 2017.

Del análisis interno se encontró que el código institucional fue desactivado por la CGN mediante Resolución 209 de junio de 2019 por cuanto la Empresa no volvió a reportar información.

En los siguientes términos resolvemos su consulta:

### **CONSIDERACIONES**

El Marco Conceptual para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, en relación con los principios de contabilidad, señala:

“36. Los principios de contabilidad que deben observar las empresas para la preparación de los estados financieros de propósito general son Negocio en marcha, Devengo, Esencia sobre forma, Asociación, Uniformidad, No compensación y Periodo contable.

37. Negocio en marcha:

Se presume que la actividad de la empresa se lleva a cabo por tiempo indefinido conforme a la ley o acto de creación; por tal razón, la regulación contable no está encaminada a determinar su valor de liquidación. Si por circunstancias exógenas o endógenas se producen situaciones de liquidación de una empresa, se deben observar los criterios establecidos en el Marco Normativo para Entidades en Liquidación.

38. 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 el hecho económico incide en los resultados del periodo. (Subrayado fuera de texto)

(...)

40. Asociación: Los costos y gastos se reconocen sobre la base de una asociación directa entre los cargos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos. Este proceso implica el reconocimiento simultáneo o combinado de unos y otros si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos.

(...)

43. 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. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, la Resolución 414 de 2014, señala:

ARTÍCULO 2°. Ámbito de aplicación.

El Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, dispuestos en el anexo de la presente Resolución, serán aplicados por las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y que tengan las siguientes características: que no coticen en el

mercado de valores, que no capten ni administren ahorro del público y que hayan sido clasificadas como empresas por el Comité interinstitucional de la Comisión de Estadísticas de Finanzas Públicas según los criterios establecidos en el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas.

ARTÍCULO 3º. Cronograma. El cronograma de aplicación del marco normativo anexo a la presente resolución, comprende tres períodos: preparación obligatoria, transición y aplicación.

Período de preparación obligatoria.

Es el comprendido entre la fecha de publicación de la presente resolución y el 31 de diciembre de 2014. En este período, las empresas darán continuidad a las actividades de preparación para la implementación del marco normativo, teniendo en cuenta los plazos y requisitos que establezcan la CGN y los organismos de inspección, vigilancia y control.

Las empresas presentarán los planes de acción relacionados con la preparación para la implementación obligatoria, a la CGN y a los organismos de inspección, vigilancia y control.

Período de transición:

Es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2015. Durante este período, las empresas seguirán utilizando, para todos los efectos legales, el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública. De manera simultánea, prepararán información de acuerdo con el nuevo marco normativo a fin de obtener información financiera que pueda ser utilizada con propósitos comparativos en los estados financieros en los que se aplique por primera vez el marco referido.

Al 1º de enero de 2015, las empresas prepararán el estado de situación financiera de apertura, que es aquel en el que, por primera vez, se miden los activos, pasivos y patrimonio de acuerdo con los criterios del nuevo marco normativo. Este estado no será divulgado al público ni tendrá efectos legales al momento de su emisión.

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

A 31 de diciembre de 2016, las empresas presentarán los primeros estados financieros comparativos con sus respectivas notas bajo el nuevo marco normativo, así:

- a. Estado de situación financiera a 31 de diciembre de 2016, comparado con el del 31 de diciembre de 2015 y con el del 1 de enero de 2015.
- b. Estado de resultado integral del 1 de enero al 31 de diciembre de 2016, comparado con el del 1 de enero al 31 de diciembre de 2015.
- c. Estado de cambios en el patrimonio a 31 de diciembre del 2016, comparado con el del 31 de diciembre de 2015.
- d. Estado de flujo de efectivo a 31 de diciembre de 2016, comparado con el del 31 de diciembre de 2015.

Por su parte, el instructivo 002 de 2014 mediante el cual se brindan 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, señala:

“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.

#### I. 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.”

La norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, contenida en el numeral 5 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

21. 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. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros. 23. 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.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la empresa reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca. 25. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la empresa reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

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

27. 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.”

De otra parte, el Marco Conceptual para Entidades en Liquidación anexo a la Resolución 461 de 2017, dispone:

“4. Los principios de contabilidad que observarán las entidades en liquidación en la preparación de los estados financieros de propósito general son: Entidad en liquidación, Devengo, Legalidad, Uniformidad, No compensación y Periodo contable.

(...)

35. Entidad en liquidación: se espera que, en el futuro previsible, conforme al acto que ordena su supresión o disolución con fines de liquidación, la entidad dejará de desarrollar sus actividades y, en consecuencia, realizará los activos, liquidará los pasivos y transferirá los bienes, derechos y obligaciones, de acuerdo con las disposiciones legales que rigen la materia, por tal razón, la regulación contable está encaminada a determinar su valor de liquidación.

36. 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 el resultado de la gestión de la liquidación.

37. Legalidad: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades en liquidación se reconocen atendiendo a la forma legal que les da origen, independientemente de la esencia económica de los mismos.

38. Uniformidad: los criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación, se mantienen en el tiempo y se aplican a los elementos de los estados financieros que tienen las mismas características.

39. No compensación: no se reconocen ni se presentan partidas netas como efecto de compensar activos y pasivos del estado de situación financiera, o ingresos, gastos y costos que integran el estado de resultado de la gestión de la liquidación, salvo en aquellos casos en que, de forma excepcional, así se regule.

40. Periodo contable: corresponde al tiempo máximo en que la entidad mide el resultado de la gestión de la liquidación y el patrimonio bajo su propiedad, 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, salvo que se trate del primer año de la liquidación, en cuyo caso el periodo contable va desde la fecha del acto que ordena la supresión o disolución de la entidad con fines de liquidación hasta el 31 de diciembre del mismo año, o que se trate del último año de la liquidación, en cuyo caso el periodo contable va desde el 1 de enero de dicho año hasta la fecha en que se termine la liquidación.”



Por su parte, el artículo 2º de la Resolución 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, preceptúa:

“ARTÍCULO 2º. **Ámbito de aplicación.** El Marco Normativo para Entidades en Liquidación, incorporado en el artículo 1º de la presente Resolución, será aplicado por las entidades que se encuentren bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública para las cuales exista un acto que ordene su supresión o disolución con fines de liquidación.”

En relación con los interrogantes 2 y 3, el artículo 9 de la Ley N° 1314 de 2009, reglamentada por el Decreto Nacional N° 1851 de 2013, Reglamentada por el Decreto Nacional N° 302 de 2015, por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento, contempla:

Artículo 9º. **Autoridad Disciplinaria.**

La Junta Central de Contadores, Unidad Administrativa Especial con personería jurídica, creada por el Decreto Legislativo 2373 de 1956, actualmente adscrita al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, en desarrollo de las facultades asignadas en el artículo 20 de la Ley 43 de 1990, continuará actuando como tribunal disciplinario y órgano de registro de la profesión contable, incluyendo dentro del ámbito de su competencia a los Contadores Públicos y a las demás entidades que presten servicios al público en general propios de la ciencia contable como profesión liberal. Para el cumplimiento de sus funciones podrá solicitar documentos, practicar inspecciones, obtener declaraciones y testimonios, así como aplicar sanciones personales o institucionales a quienes hayan violado las normas aplicables.” (Subrayado fuera del texto)

## CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, a continuación, se concluye para cada uno de los interrogantes, lo siguiente:

Interrogante 1:

¿Debo reconocer los hechos económicos en cada una de las vigencias en que acontecieron o por lo contrario debo consolidar la información en la actual vigencia?

La Empresa Fertilizantes Colombianos S.A. le corresponde aplicar el Marco Normativo aplicable a las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni

Administrar el Ahorro del Público emitido por la CGN mediante las Resoluciones N° 414 de 2014 y sus modificaciones.

Por consiguiente, durante el año 2014 la empresa debió efectuar la preparación para la implementación del marco normativo, y a 1° de enero de 2015 le correspondía elaborar el Estado de Situación Financiera de Apertura ESFA, tomando como base los saldos de la contabilidad a 31 de diciembre de 2014, aplicando el instructivo N° 002 de 2014, y reportando a la CGN mediante el aplicativo CHIP, en el formulario CGN2015\_001\_ESFA\_CONVERGENCIA.

Entre el 1° de enero y el 31 de diciembre de 2015 la Empresa se encontraba dentro del periodo de transición al nuevo Marco Normativo y a partir del 1° de enero de 2016, debió llevar la contabilidad, para todos los efectos legales, bajo el nuevo marco normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones.

En consecuencia, dado que la Empresa omitió la aplicación de la normatividad expuesta, actualmente deberá preparar el Estado de Situación Financiera de Apertura-ESFA, a primero de enero de 2015, tomando como base los saldos a 31 de diciembre de 2014, efectuando los ajustes por cambios de medición en la información de conformidad con lo dispuesto en el instructivo 002 de 2014, utilizando como contrapartida la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Así mismo, para cada uno de periodos contables siguientes, deberá preparar la información aplicando los criterios de reconocimiento, medición y presentación del Marco Normativo adjunto a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, afectando como contrapartida para el reconocimiento de las diferentes partidas la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES, hasta la fecha en que se expida el acto que ordene su liquidación.

Cabe señalar que, si el hecho económico es material, deberá reexpresar de manera retroactiva la información afectada por el error para los períodos en los cuales presentó informes comparativos, de manera que los estados financieros reflejen la información como si los errores no se hubieran cometido nunca, de conformidad con lo dispuesto en la norma de corrección de errores contenida en el Marco Normativo anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones.

Una vez expida el acto que ordene su supresión o disolución con fines de liquidación, deberá aplicar el Marco Conceptual y el Marco Normativo para Entidades en Liquidación anexo a la Resolución 461 de 2018, y sus modificaciones, fecha a partir de la cual la gestión de la Empresa está encaminado a la realización de activos para el pago de pasivos y al traslado de bienes, derechos y obligaciones, dando al remanente el tratamiento establecido en las disposiciones legales.

En este caso, a la Empresa no le será aplicable el principio de entidad o negocio en marcha, dado que se espera que en el futuro previsible la entidad deje de desarrollar sus funciones de cometido estatal.

Interrogantes 2 y 3:

En relación con la responsabilidad que implica la certificación de los Estados Financieros y las sanciones que puedan generarse por el reconocimiento de las operaciones y por la omisión en la aplicación del nuevo Marco Normativo, es preciso señalar que si bien es cierto, no existe un procedimiento para aplicación de sanciones por parte de la CGN por la inobservancia en la aplicación de la regulación contable, si existen consecuencias a nivel de las competencias de otros organismos estatales, tal como se puede observar a continuación:

La Procuraduría General de la Nación, en aplicación del poder disciplinario preferente, puede sancionar a título de falta gravísima, tanto al Contador como al Representante Legal de la entidad que incurra en esta conducta.

La Junta Central de Contadores Públicos, en ejercicio de sus facultades sancionatorias por faltas contra la ética profesional, puede sancionar al Contador público que omita la aplicación de la regulación expedida por la CGN con carácter obligatorio.

Alternamente deberán considerarse las acciones que puedan adelantar la Contraloría que ejerza las funciones de control fiscal, por el incumplimiento en la aplicación de la regulación contable.

\*\*\*

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto No. 20202000001141 del 23-01-2020  
20202000017841 del 01-04-2020  
20202000039801 del 30-07-2020  
20201100050811 del 27-10-2020  
20202000055361 del 08-10-2020  
20201100067091 del 21-12-2020  
20202300067051 del 21-12-2020

\*\*\*

**2.20 INGRESOS FISCALES****CONCEPTO No. 20202000032251 DEL 10-07-2020**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Ingresos fiscales Provisiones Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de sanciones interpuestas por la empresa, a contratistas de obra pública

Doctora

KATRIZZA MORELLI AROCA

Gerente

Sistema Integrado de Transporte de Valledupar S.A.S.-SIVA S.A.S.

Valledupar, Cesar

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20205500025952 del 2 de junio de 2020, mediante la cual consulta:

“(…) nos permitimos comparecer respetuosamente ante ustedes, con el fin de consultarle el registro contable que resulta procedente, frente a las sumas de dinero recaudadas por sanciones impuestas mediante actos administrativos proferidos en procedimientos sancionatorios contractuales, que posteriormente son demandados judicialmente por el mismo sancionado, teniendo en cuenta los siguientes términos:

El Sistema Integrado de Transporte de Valledupar SAS, identificada con Nit. 900.404.948-6, es una sociedad de capital 100% pública, de naturaleza comercial, regulada por la Ley 1258 de 2008 y creada mediante el Acuerdo Municipal N° 016 del 8 septiembre de 2008, tal como se desarrolla mediante el Decreto 000558 del 21 de Septiembre del 2010 y el documento privado N° 0000001 de Asamblea constitutiva del 22 de Noviembre de 2010, inscrita el 3 de enero de 2011 bajo el número 00019444 del libro IX de Cámara de Comercio de Valledupar.

Esta entidad pública en la actualidad 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.

Teniendo en cuenta lo anterior, el 6 de agosto de 2014 el SIVA S.A.S., suscribió el contrato de obra pública No. CO-040-2014 con el Consorcio Sistemas Estratégico de Transporte, y debido a que el contratista incumplió parcialmente, el Sistema Integrado de Transporte de Valledupar-SIVA S.A.S., inició un procedimiento sancionatorio contractual, por medio del cual, declaró el incumplimiento del contrato e hizo efectiva la cláusula penal del mismo, mediante Resoluciones No. 147 de septiembre 25 de 2017 y 052 de abril 13 de 2018, ordenándole el pago de la suma de MIL CIENTO NOVENTA MILLONES QUINIENTOS CATORCE MIL OCHENTA Y NUEVE PESOS (\$1.190.514.089).

El contratista sancionado, se rehusó a pagar en el lapso que se le había otorgado, por lo que el SIVA S.A.S. se vio en la obligación de iniciar un proceso ejecutivo para lograr el cumplimiento y pago de los actos administrativos mencionados.

Una vez se notificó el mandamiento de pago ordenado al contratista, éste procedió de manera extrajudicial, al pago a favor del SIVA S.A.S., de la suma de MIL TRESCIENTOS VEINTIDÓS MILLONES QUINIENTOS NOVENTA Y NUEVE MIL CUATROCIENTOS NOVENTA Y TRES PESOS (\$1.322.599.493), distribuidos de la siguiente manera.

Concepto	Valor
Sanción	1.190.514.089
Intereses	142.085.403
Total	\$1.322.599.493

Sin embargo, durante el año 2018, el Contratista formuló solicitudes de conciliación extrajudicial, con el fin de ejercer el medio de control de controversias contractuales, donde solicitaba que se revocarán las resoluciones No. 147 de septiembre 25 de 2017 y 052 de abril 13 de 2018, mencionadas con anterioridad.

De esa manera, en el año 2018 el SIVA S.A.S. conoció que el Consorcio Sistemas Estratégico de Transporte, a quien se le impuso la sanción mencionada, tenía la intención de demandar judicialmente los actos administrativos que dieron lugar al pago de los valores mencionados.

Lo anterior, se concretó formalmente el 18 de febrero de 2019, cuando el SIVA S.A.S. recibió notificación electrónica, en la que le informaban de la admisión de la demanda, en la que se solicita la nulidad y restablecimiento de los actos administrativos mencionados, y frente a la cual, el SIVA S.A.S. ha ejercido su derecho de defensa, oponiéndose a la totalidad de las pretensiones.

Teniendo en cuenta todo lo relatado anteriormente, y dado que no existía una seguridad jurídica para SIVA S.A.S., en relación a que los recursos recibidos con ocasión de la sanción pudieran considerarse como un ingreso real, el Contador registró durante las vigencias 2018 y 2019 dichos recursos como un pasivo, acción que para la vigencia 2018 fue validada y aprobada por la Asamblea de Accionistas, quien en sesión 014 del 27 de marzo del 2018, aceptó las cuentas presentadas por la Gerencia, y aprobó los Estados Financieros de la vigencia 2018.

La contabilización de dichos recursos como pasivo, obedece a la apreciación profesional del contador de la entidad quien registró el hecho de acuerdo a las consideraciones que se tenían en su momento, actuando siempre acorde a la Ley y salvaguardando los intereses y recursos de la entidad.

Sin embargo, para la presente vigencia, la Contraloría Municipal de Valledupar efectuó la Auditoría Gubernamental con Enfoque Integral Modalidad Especial-Estados Contables Vigencia 2019, y considera que existe un error en el registro contable de esos recursos bajo el siguiente argumento:

#### Observación 1. Ingresos por Sanciones.

Se registró en la vigencia 2018, Activos en la Cuenta de Bancos código 1110050103 y en la Cuenta de Pasivo 249045 multas y sanciones por \$ 1.333.830.328, recursos provenientes de una Sanción interpuesta por la Empresa al contratista Consorcio Sistemas Estratégicos. Para el Equipo Auditor esta sanción debió registrarse no como un Pasivo si no como un Ingreso, en consecuencia, la Posición del Patrimonio de la Empresa a 31 de diciembre de 2018, debió ser muy diferente.

Posteriormente, en la vigencia 2019, la Empresa recibe intereses por los recursos de la sanción, los cuales se encuentran consignados en una cuenta bancaria de la Empresa, en consecuencia, se generaron intereses a favor del SIVA S.A.S.; en la suma de \$5.730.897

Para el Equipo Auditor, los hechos descritos evidencian que en forma errada se realizaron los registros contables tanto en la vigencia 2018, como en la vigencia 2019, en razón a que en todo momento los registros se debieron realizar como ingresos no como pasivos, lo cual se soporta en lo establecido en la resolución número 116 del 6 de abril de 2017, emitida por la Contaduría General de la Nación, en la cual en su Artículo 3° numeral 1.3, en el cual se establece la forma de registrar los recursos obtenidos a través de sentencias judiciales, laudos arbitrales o acuerdos de conciliaciones extrajudiciales, dejando claro que se debió registrar la cuenta según las instrucciones impartidas en la resolución y no crear un pasivo

que describe una obligación inexistente y sin soportes contables o acto administrativo que lo justifique.

Por lo antes detallado es claro notar que el pasivo de la cuenta 249045, no corresponde a una obligación real ya que carece de soporte, cuenta de cobro, proceso judicial en contra de la entidad SIVA, u otro hecho que genere esta obligación.

Durante la auditoría tampoco se observó la realización de consultas a la Contaduría General de la Nación, no se encontró pronunciamiento del Revisor Fiscal, en el cual se describa él porque se utilizó la cuenta del pasivo, ni por parte de la gerencia la cual sería la única que podría autorizar los pasivos, dejando sin justificación usar como contrapartida de un ingreso producto del cobro de una sanción a favor del SIVA, y el cual está en las arcas de la entidad desde el año 2018.

Los hechos descritos constituyen una Observación de Tipo Administrativo con presunta Incidencia Disciplinaria por no realizar los procesos de consultas ante la entidad o jefe inmediato, de igual forma se viola el Régimen de Contabilidad Pública- Características Cualitativas de la Información Contable Pública: “Verificabilidad. La información contable pública es verificable cuando permite comprobar su razonabilidad y objetividad a través de diferentes mecanismos de comprobación. El SNCP debe garantizar la disposición del insumo básico para PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD PÚBLICA Contaduría General de la Nación alcanzar los objetivos de control, mediante la aplicación de procedimientos necesarios para confirmar o acreditar la procedencia de los datos registrados, las transacciones, hechos y operaciones revelados por la información contable pública, con sujeción a los principios, normas técnicas y procedimientos del Régimen de contabilidad pública.” al no tener los soportes contables al momento de registrar una cuenta contable, lo cual modifica la verdadera situación reflejada en los estados contables de la entidad en la vigencia 2019.

La anterior situación, nos lleva a elevar ante ustedes la presente consulta encaminada a definir la manera correcta, de cómo deben registrarse los recursos recibidos con ocasión del proceso sancionatorio llevado a cabo contra el contratista, y en el evento, en que el registro de la entidad haya sido erróneo, por favor, nos indiquen el mecanismo que debe cumplir la entidad para registrar las correcciones ante la plataforma (CHIP) de la Contraloría General, teniendo en cuenta que la información de la vigencia 2019 ya fue remitida con antelación.”

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

## CONSIDERACIONES

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

### “4.1.2 Representación fiel

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

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

Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera ni de ningún otro tipo; tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que la información financiera se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios. Sin embargo, información neutral no significa información sin propósito o influencia sobre el comportamiento de los usuarios sino que la información descrita de forma neutral es útil y, por tanto, es, por definición, capaz de influir en las decisiones de los usuarios.

Una descripción libre de error significa que no hay errores u omisiones en la descripción del hecho económico y que el proceso utilizado para producir la información presentada se ha seleccionado y aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa exacto en todos los aspectos.

Para ser útil, la información debe ser relevante y estar fielmente representada. Por tanto, ni una representación fiel de un hecho irrelevante ni una representación no fidedigna de un hecho relevante ayudan a los usuarios a tomar decisiones adecuadas.

(...)

### 6.1.1 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.

Al evaluar si existe o no una obligación presente, la empresa debe tener en cuenta, con base en la información disponible al cierre de periodo, la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar a reconocimiento de pasivo.

(...)

#### 6.1.4 Ingresos

Los ingresos son los incrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios a este patrimonio.” (Subrayado fuera 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 no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014, modificada por la Resolución 426 de 2019, señalan:

### “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 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. PASIVOS CONTINGENTES

### 2.1. Reconocimiento

1. Los pasivos contingentes no serán objeto de reconocimiento en los estados financieros. Un pasivo contingente corresponde a una obligación posible, surgida a raíz de sucesos pasados, cuya existencia se confirmará solo por la ocurrencia o por la no ocurrencia de uno o más sucesos futuros inciertos que no están enteramente bajo el control de la empresa. Un pasivo contingente también corresponde a toda obligación presente, surgida a raíz de sucesos pasados, pero no reconocida en los estados financieros, bien sea porque no es probable que, para satisfacerla, se requiera que la empresa tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos; o bien sea porque no puede estimarse el valor de la obligación con la suficiente fiabilidad.

(...)

### 5.3. Corrección de errores

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

23. 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.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la empresa reexpresará de manera retroactiva la información comparativa

afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

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

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

27. 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)

Así mismo, el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, incorporado al marco normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público mediante la Resolución 310 de 2017, establece:

## “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.

(...)

## 2.2. Obligación remota

Cuando la empresa establezca que la obligación es remota, esto es, cuando la probabilidad de pérdida del proceso es prácticamente nula, este hecho no será objeto de reconocimiento ni de revelación en los estados financieros de la empresa.

La probabilidad de pérdida del proceso será objeto de seguimiento cuando la empresa obtenga nueva información o, como mínimo, al final del periodo contable para determinar si la obligación continúa siendo remota, o pasa a ser posible o probable, caso en el cual se aplicará lo dispuesto en el numeral 2.3 o 2.4, según corresponda.

## 2.3. Obligación posible

Cuando se establezca que la obligación es posible, es decir, que la probabilidad de pérdida del proceso es menor que la probabilidad de no pérdida, la empresa revelará la obligación como un pasivo contingente.

Adicionalmente, en la medida en que pueda hacerse una medición del pasivo contingente, este se registrará debitando la subcuenta 990505-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 9905-PASIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (DB) y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 9120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS. Para tal efecto, la medición corresponderá a la mejor estimación del valor que la entidad podría llegar a pagar al culminar el proceso. Dicha medición se revisará cuando exista nueva información acerca del proceso o, como mínimo, al final del periodo contable.

(...)

La probabilidad de pérdida del proceso será objeto de seguimiento cuando la empresa obtenga nueva información o, como mínimo, al final del periodo contable para determinar si la obligación continúa siendo posible, o pasa a ser remota o probable, caso en el cual se aplicará lo dispuesto en el numeral 2.2 o 2.4, respectivamente, previa reversión de los saldos registrados en cuentas de orden.

## 2.4. Obligación probable

Cuando se establezca que la obligación es probable, esto es, cuando la probabilidad de pérdida del proceso es más alta que la probabilidad de no pérdida, deberá constituirse una provisión por el valor que refleje la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación presente. Cuando el efecto del valor del dinero en el tiempo sea

significativo, la provisión corresponderá al valor presente del importe que se espera sea desembolsado para cancelar la obligación, para lo cual se utilizará como factor de descuento la tasa que refleje las evaluaciones actuales del mercado correspondientes al valor del dinero en el tiempo y los riesgos específicos del pasivo correspondiente.

(...)

El registro de la provisión se efectuará con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS.

Las provisiones se revisarán cuando la empresa obtenga nueva información o, como mínimo, al final del periodo contable y se ajustarán afectando el resultado del periodo para reflejar la mejor estimación disponible. Los mayores valores se registrarán con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS. Por su parte, los menores valores se registrarán con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, dependiendo del periodo contable en el que se registró el gasto relacionado con la provisión.

Cuando el valor de la provisión se calcule como el valor presente de la obligación (en razón a que el valor del dinero en el tiempo es significativo), como mínimo al cierre del periodo contable, la empresa ajustará financieramente el valor de la provisión aplicando una tasa de descuento que refleje las evaluaciones actuales del mercado correspondientes al valor del dinero en el tiempo y los riesgos específicos del pasivo correspondiente, para lo cual debitará la subcuenta 580401-Actualización financiera de provisiones de la cuenta 5804-FINANCIEROS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS.

La probabilidad de pérdida del proceso será objeto de seguimiento cuando la empresa obtenga nueva información o, como mínimo, al final del periodo contable, para determinar si la obligación continúa siendo probable, o pasa a ser posible o remota. Cuando la

obligación pase a ser posible o remota, se reversará la provisión mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS, la subcuenta 537302-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS o la subcuenta 580401-Actualización financiera de provisiones de la cuenta 5804-FINANCIEROS, o la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, teniendo en cuenta el periodo contable en el que se registró el gasto relacionado con la provisión. Adicionalmente, se aplicará el numeral 2.2 o 2.3, según corresponda.” (Subrayado fuera del texto)

## CONCLUSIONES

Para atender su consulta, me permito aclarar que de conformidad con la característica fundamental de representación fiel, definida en el Marco Conceptual para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, la información financiera debe representar los hechos que así pretende, con una descripción completa, neutral y libre de errores.

Una descripción es completa cuando se incluye toda la información necesaria para que un usuario comprenda el hecho que está siendo representado; es neutral si no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera y 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; y, es libre de error cuando 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 sentido, los estados financieros son el reflejo de los efectos de las transacciones y otros sucesos en los que participa la entidad, agrupandolos en activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos y gastos, atendiendo al principio de esencia sobre forma, el cual consagra 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.”

Así pues, el reconocimiento contable de los hechos económicos deberá, en primer lugar, atender a la realidad y esencia económica de los mismos, y posteriormente se analizará su reconocimiento a la luz del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

De conformidad con lo señalado por el Marco Conceptual, los activos son recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros, por lo cual para que un activo se pueda reconocer, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad. Por el contrario, los pasivos corresponden a una obligación presente producto de sucesos pasados para cuya cancelación, una vez vencida, la empresa espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos, para lo cual, debe tener en cuenta, con base en la información disponible al cierre de periodo, la probabilidad de tener o no la obligación, lo cual la hace objeto de reconocimiento o no.

Los ingresos son 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.

Conforme a los hechos descritos en su consulta y atendiendo a lo mencionado anteriormente, la expedición de las resoluciones por parte del Sistema Integrado de Transporte de Valledupar (en adelante SIVA), mediante las cuales se establecieron las sanciones al Consorcio Sistemas Estratégicos de Transporte por el incumplimiento parcial del contrato ejecutado y, posterior, la demanda interpuesta sobre dichos actos administrativos, corresponden a dos hechos económicos con circunstancias contables diferentes, pues si bien ambos se encuentran relacionados, la expectativa de una demanda en el momento en que fueron proferidas las resoluciones no debió afectar los criterios de reconocimiento contable de las mismas.

En consecuencia, dado que con la expedición de los actos administrativos se cumplen las definiciones de activo e ingreso, el SIVA debió reconocer una cuenta por cobrar y un ingreso fiscal en el periodo en el cual estos fueron emitidos. Por lo tanto, el haber reconocido estos recursos como un pasivo, constituye un error de periodos anteriores que deberá ser corregido mediante un débito en la subcuenta y cuenta del pasivo afectado por el error y un crédito en la subcuenta respectiva a la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Adicionalmente, atendiendo a lo establecido en el numeral 5.3. Corrección de errores, de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, con posterioridad a la corrección del error, el SIVA deberá evaluar la materialidad del mismo, en tanto que, si el hecho económico es material, se deberá efectuar la reexpresión de manera retroactiva para la información comparativa afectada por el error. Si por el contrario el error es inmaterial no se requerirá su reexpresión retroactiva.

Ahora bien, en concordancia con la definición de pasivo, las Normas de provisiones y pasivos contingentes, así como el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, con la notificación de la admisión de la demanda interpuesta por el Consorcio, el SIVA debió evaluar la probabilidad de pérdida del proceso, con el fin de identificar la existencia de una obligación remota, posible o probable.

En consonancia con lo anterior, dado que la probabilidad de pérdida del proceso debe ser objeto de seguimiento cuando la empresa obtenga nueva información o, como mínimo, al final del periodo contable, para determinar si la obligación continúa siendo remota, posible o probable, o si ha cambiado su probabilidad, SIVA deberá identificar la probabilidad de pérdida del proceso, tanto para la fecha en la cual fue admitida la demanda, como para el cierre del periodo contable 2019.

1. Evaluación de la probabilidad de la pérdida del proceso en la fecha de la admisión de la demanda.

Si se determina que la obligación era remota, esto es, cuando la probabilidad de pérdida del proceso es prácticamente nula, este hecho no era ni será objeto de reconocimiento ni de revelación en los estados financieros de la empresa. Si se determina que la obligación es posible, es decir, que la probabilidad de pérdida del proceso es menor que la probabilidad de no pérdida, SIVA revelará la obligación como un pasivo contingente y, si existe una medición de este, se registrará debitando la subcuenta 990505-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 9905-PASIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (DB) y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 9120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS.

Si, por el contrario, SIVA determina que en la fecha de notificación de la demanda la probabilidad de pérdida del proceso es más alta que la probabilidad de no pérdida, reconocerá una provisión mediante un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS, y un débito en la subcuenta respectiva a la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, por el valor que refleje la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación en esa fecha.

Adicionalmente, atendiendo a lo establecido en el numeral 5.3. Corrección de errores, de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, con posterioridad a la corrección del error, el SIVA deberá evaluar la materialidad del mismo, en tanto que, si el hecho económico es material, se deberá efectuar la reexpresión de manera retroactiva para la información comparativa afectada por el error. Si por el contrario el error es inmaterial no se requerirá su reexpresión retroactiva.



## 2. Seguimiento a la probabilidad de pérdida del proceso en el cierre del periodo contable 2019.

En caso de mantenerse en la clasificación inicialmente realizada, no corresponderá efectuar un reconocimiento adicional. Sin embargo, si el valor de la medición clasificada como provisión aumentaba o disminuía de la inicialmente reconocida, entonces, aun cuando debió afectarse el resultado del periodo como consecuencia de la nueva estimación, para efectos de la corrección, se impactará la subcuenta respectiva a la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS y la subcuenta respectiva a la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, por la diferencia entre el valor inicialmente reconocido y el valor de la estimación que mejor reflejara del valor que la entidad podría llegar a pagar al culminar el proceso.

Igualmente, atendiendo a lo establecido en el numeral 5.3. Corrección de errores, de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, con posterioridad a la corrección del error, el SIVA deberá evaluar la materialidad del mismo, en tanto que, si el hecho económico es material, se deberá efectuar la reexpresión de manera retroactiva para la información comparativa afectada por el error. Si por el contrario el error es inmaterial no se requerirá su reexpresión retroactiva.

Si se identifica que para 31 de diciembre de 2019 la clasificación de la obligación habría cambiado, la corrección se efectuará de acuerdo con la nueva clasificación:

### 2.1. De remota o posible a probable.

Si para 31 de diciembre de 2019, la obligación pasa de una probabilidad de pérdida de remota o posible a probable, si bien en dicha fecha debió afectarse el resultado del periodo, para efectos de la corrección, se impactará la subcuenta respectiva de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS y la subcuenta correspondiente a la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, por el valor que refleje la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación en esta fecha.

Simultáneamente, si se había reconocido un valor en cuentas de orden, se procederá a la baja en cuentas de la misma, mediante el débito de la subcuenta que corresponda de la cuenta 9120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS y el crédito de la subcuenta 990505-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 9905-PASIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (DB), por el valor inicialmente registrado.

Además, atendiendo a lo establecido en el numeral 5.3. Corrección de errores, de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, con posterioridad a la corrección del error, el SIVA deberá evaluar la materialidad del mismo, en tanto que, si el hecho económico es material, se deberá efectuar la reexpresión de manera retroactiva para la información comparativa afectada por el error. Si por el contrario el error es inmaterial no se requerirá su reexpresión retroactiva.

## 2.2. De probable a remota o posible.

Si para 31 de diciembre de 2019, la obligación pasa de una probabilidad de pérdida de probable a remota o posible, si bien en dicha fecha debió afectarse el resultado del periodo, para efectos de la corrección, se impactará la subcuenta respectiva de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS y la subcuenta correspondiente a la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, por el valor inicialmente reconocido como provisión.

Simultáneamente, si su clasificación a 31 de diciembre de 2019 correspondía a un pasivo contingente, se procederá al registro del valor, si existe una medición fiable, mediante el débito de la subcuenta 990505-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 9905-PASIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (DB) y el crédito de la subcuenta que corresponda de la cuenta 9120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS.

Así mismo, atendiendo a lo establecido en el numeral 5.3. Corrección de errores, de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, con posterioridad a la corrección del error, el SIVA deberá evaluar la materialidad del mismo, en tanto que, si el hecho económico es material, se deberá efectuar la reexpresión de manera retroactiva para la información comparativa afectada por el error. Si por el contrario el error es inmaterial no se requerirá su reexpresión retroactiva.

\*\*\*

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto No. 20202000054711 del 21-08-2020

\*\*\*

## 2.21 INGRESOS-VENTA DE BIENES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**2.22 INGRESOS -VENTA DE SERVICIOS****CONCEPTO No. 20202000024841 DEL 23-06-2020**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Ingreso -Venta de servicios Cuentas por cobrar
	<b>SUBTEMAS</b>	Procedimiento contable para el registro de hechos económicos relacionados con la prestación de servicios de salud

Doctora  
 MARY LUCY PALECHOR  
 Profesional Universitario Contabilidad  
 Hospital Susana López de Valencia E.S.E.  
 Popayán, Cauca

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500026052, el día 2 de junio de 2020, mediante la cual solicita aclaración de los siguientes interrogantes en relación con el Procedimiento contable para el registro de hechos económicos relacionados con la prestación de servicios de salud, incorporado por la Resolución 058 de 2020 en el Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público:

1. En el punto 1.2. Mecanismo de pago global prospectivo, en relación con el registro de los derechos e ingresos por la prestación de servicios de salud por el valor del techo mensual establecido en el contrato, ¿esta causación se debe realizar al momento de generar el registro de servicio de la liquidación del ingreso del paciente o al generar la Factura Global Prospectivo?
2. En su punto 1.3. Mecanismo de pago por capitación, en relación con el registro al finalizar el mes, ¿esta causación se debe realizar al momento de generar la factura correspondiente a la liquidación del ingreso del paciente o al generar la Cuenta de Cobro Entidad Capitada?
3. En su numeral 3. INTERESES DE MORA, se solicita aclaración en el sentido que al realizar la liquidación de los intereses de mora ya no afectaría la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD sino la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y no se generaría la nota débito aumentando el valor de la factura.

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

## CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP), mediante la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, 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. Respecto a los principios de contabilidad pública indica:

### “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 se conocen como principios de contabilidad.

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

Los principios de contabilidad que observarán las empresas en la preparación de información contable son: Negocio en marcha, Devengo, Esencia sobre Forma, Asociación, Uniformidad, No compensación y Periodo Contable.

(...)

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

(...)” (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, el artículo 2.5.3.4.4 del Decreto 780 de 2016 del Ministerio de Salud y Protección Social, Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Salud y Protección Social, indica:

“Artículo 2.5.3.4.4 Mecanismos de pago aplicables a la compra de servicios de salud. Los principales mecanismos de pago aplicables a la compra de servicios de salud son:

1. Pago por capitación. Pago anticipado de una suma fija que se hace por persona que tendrá derecho a ser atendida durante un periodo de tiempo, a partir de un grupo de servicios preestablecido. La unidad de pago está constituida por una tarifa pactada previamente, en función del número de personas que tendrían derecho a ser atendidas;

2. Pago por evento. Mecanismo en el cual el pago se realiza por las actividades, procedimientos, intervenciones, insumos y medicamentos prestados o suministrados a un paciente durante un período determinado y ligado a un evento de atención en salud. La unidad de pago la constituye cada actividad, procedimiento, intervención, insumo o medicamento prestado o suministrado, con unas tarifas pactadas previamente;

3. Pago por caso, conjunto integral de atenciones, paquete o grupo relacionado por diagnóstico. Mecanismo mediante el cual se pagan conjuntos de actividades, procedimientos, intervenciones, insumos y medicamentos, prestados o suministrados a un paciente, ligados a un evento en salud, diagnóstico o grupo relacionado por diagnóstico. La unidad de pago la constituye cada caso, conjunto, paquete de servicios prestados, o grupo relacionado por diagnóstico, con unas tarifas pactadas previamente.”

(Subrayado fuera de texto)

En concordancia con lo anterior el Procedimiento contable para el registro de hechos económicos relacionados con la prestación de servicios de salud, incorporado por la Resolución 058 de 2020 al marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, señala:

#### “1. INGRESOS POR LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD

Teniendo en cuenta que, de conformidad con las disposiciones legales vigentes, existen mecanismos de pago para la prestación de servicios de salud, tales como: pago por evento; pago por caso, conjunto integral de atenciones, paquete o grupo relacionado por diagnóstico; pago global prospectivo; y pago por capitación, a continuación se desarrolla el tratamiento contable de los ingresos considerando tales mecanismos y si la unidad de pago está en función del servicio prestado.

(...)

#### 1.2. Mecanismo de pago global prospectivo

Teniendo en cuenta que, en el mecanismo de pago global prospectivo la unidad de pago no está en función del servicio de salud prestado, sino de los techos pactados contractualmente y de la verificación del cumplimiento de metas, actividades e indicadores de calidad, el ingreso y recaudo se registrarán de la siguiente manera.

Al finalizar cada mes, la IPS registrará los derechos e ingresos por la prestación de servicios de salud por el valor del techo mensual establecido en el contrato, para lo cual debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD y acreditará la subcuenta 431297-Servicios de salud prestados con el mecanismo de pago global prospectivo de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD.

Con el recaudo del abono, la IPS debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.

Con la liquidación periódica y la verificación del cumplimiento de metas, actividades e indicadores de calidad, si en el cumplimiento se determina un valor inferior al 100% del contrato, la IPS registrará esta diferencia mediante un débito en la subcuenta 431297-Servicios de salud prestados con el mecanismo de pago global prospectivo de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD, siempre que el ingreso se haya reconocido en el mismo período contable, o en la subcuenta 589090-Otros gastos diversos de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, siempre que el ingreso se haya reconocido en periodos contables anteriores; además, la IPS acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.

Con el recaudo del saldo determinado con la verificación del cumplimiento de metas, actividades e indicadores de calidad, la IPS debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.

### 1.3. Mecanismo de pago por capitación

Teniendo en cuenta que, en el mecanismo de pago por capitación la unidad de pago no está en función del servicio de salud prestado sino de los montos pactados contractualmente y que, de acuerdo con las disposiciones legales vigentes, el responsable del pago lo debe efectuar mes anticipado en un 100%, el ingreso y recaudo se registrarán de la siguiente manera.

El pago anticipado en los contratos de capitación se registrará debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 291027-Venta de servicios de salud de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO. Al finalizar el mes, la IPS debitará la subcuenta 291027-Venta de servicios de salud de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO y acreditará la subcuenta 431296-Servicios de salud prestados con el mecanismo de pago por capitación de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD.

(...)

### 3. INTERESES DE MORA

Cuando, previo análisis de las condiciones para el reconocimiento de los activos, contenidas en 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, haya lugar a la causación de intereses moratorios a favor de la IPS, esta debitará la subcuenta 138435-Otros intereses de mora de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 480233-Otros intereses de mora de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

Con el recaudo de los intereses de mora, la IPS debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DÉPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 138435-Otros intereses de mora de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.”

(Subrayado fuera de texto)

De acuerdo con la Resolución 525 de 2016, y sus modificaciones, por la cual incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable:

#### “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.

La administración del sistema documental contable, en cada entidad, será responsabilidad del representante legal o quien haga sus veces. En el caso de las entidades bajo el ámbito de Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF Nación) y del Sistema de Presupuesto y Giro de Regalías (SPGR), la responsabilidad de cada entidad será la que establezcan las normas que regulan dichos sistemas.”

(Subrayado fuera de texto)

### CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Preguntas 1 y 2.



Con base en el principio de devengo, incluido en el Marco Conceptual, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público mediante la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, el reconocimiento de los hechos económicos se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.

Para el caso del mecanismo de pago global prospectivo, los derechos e ingresos surgen tras la verificación del cumplimiento de metas, actividades e indicadores de calidad, y la unidad de pago está en función de los techos pactados contractualmente. Con base en el Procedimiento contable para el registro de hechos económicos relacionados con la prestación de servicios de salud, incorporado por la Resolución 058 de 2020 al Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, el ingreso y recaudo debe registrarse al finalizar cada mes por el valor del techo mensual establecido en el contrato.

Para el caso del mecanismo de pago por capitación, el Hospital debe reconocer el ingreso al finalizar el mes en función del techo pactado, ya que en ese momento se materializan las condiciones de la prestación de los servicios contractualmente establecidos y por lo tanto se configuran los derechos a devengar en el pago de esta modalidad contractual, aunque el responsable del pago lo efectúe anticipadamente.

### Pregunta 3

En cuanto al reconocimiento de los intereses de mora se ha determinado crear una cuenta exclusiva para este concepto, debido a que el cobro por el incumplimiento de la obligación en el periodo establecido es un hecho económico independiente del cobro por el servicio prestado.

Por su parte, con base en la Resolución 525 de 2016, y sus modificaciones, el sistema documental contable regula aspectos relativos a los documentos contables, los cuales corresponden a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad, y su administración es responsabilidad del representante legal. Por lo anterior, respecto a la nota débito utilizada por el Hospital para aumentar el valor de la factura por el concepto de intereses de mora, la entidad puede determinar autónomamente el manejo del sistema documental siempre y cuando, los criterios utilizados garanticen la inalterabilidad, integridad, verificabilidad, seguridad y conservación de la información financiera, y el registro de los intereses se efectúe separadamente al valor de la prestación de los servicios.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000037731 DEL 17-07-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Ingresos-Venta de servicios Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de ingresos asociados a los servicios de salud prestados por las IPS y financiados por los mecanismos de pago global prospectivo y por capitación, conforme la Resolución de la CGN 058 de 2020.

Doctor

ÁLVARO AUGUSTO CANO HERNÁNDEZ

Representante legal

Sistemas y Asesorías de Colombia SYAC S.A.

Bogotá D.C.

#### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500029542, el día 23 de junio de 2020, mediante la cual consulta:

“Se realiza revisión de la resolución 058 del 27 de febrero de 2020, (Sic) y en estas refieren que en el tipo de contratación en salud pago global prospectivo el cobro se realiza al finalizar el mes y en la capitación el mismo se realiza anticipado, en la actualidad las figuras de contratación citadas funcionan de manera inversa y la facturación que se debe realizar para pago fijo global de manera anticipada a la prestación de los servicios y la cápita al finalizar las prestaciones con el fin de medir la utilidad o pérdida de este tipo de contratación.

Por tal motivo (Sic) se requiere aclaración del manejo contable de los modelos de contratación citados en las páginas 8 y 9 de la resolución 058 del 27 de febrero de 2020.”

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

#### CONSIDERACIONES

El literal d) del artículo 13 de la Ley 1122 de 2007, mediante la cual se realizan algunas modificaciones al Sistema General de Seguridad Social en Salud, establece:

“ARTÍCULO 13. FLUJO Y PROTECCIÓN DE LOS RECURSOS. Los actores responsables de la administración, flujo y protección de los recursos deberán acogerse a las siguientes normas: (...)

d) Las Entidades Promotoras de Salud EPS de ambos regímenes, pagarán los servicios a los Prestadores de Servicios de salud habilitados, mes anticipado en un 100% si los contratos son por capitación. Si fuesen por otra modalidad, como pago por evento, global prospectivo o grupo diagnóstico se hará como mínimo un pago anticipado del 50% del valor de la factura, dentro de los cinco días posteriores a su presentación. En caso de no presentarse objeción o glosa alguna, el saldo se pagará dentro de los treinta días (30) siguientes a la presentación de la factura, siempre y cuando haya recibido los recursos del ente territorial en el caso del régimen subsidiado. De lo contrario, pagará dentro de los quince (15) días posteriores a la recepción del pago. El Ministerio de la Protección Social reglamentará lo referente a la contratación por capitación, a la forma y los tiempos de presentación, recepción, remisión y revisión de facturas, glosas y respuesta a glosas y pagos e intereses de mora, asegurando que aquellas facturas que presenten glosas queden canceladas dentro de los 60 días posteriores a la presentación de la factura;” (Subrayado fuera de texto)

El artículo 2.5.3.4.4 del Decreto de Presidencia de la República N° 780 de 2016, decreto único reglamentario del sector salud y protección social, establece:

“Artículo 2.5.3.4.4 *Mecanismos de pago aplicables a la compra de servicios de salud.* Los principales mecanismos de pago aplicables a la compra de servicios de salud son:

1. Pago por capitación. Pago anticipado de una suma fija que se hace por persona que tendrá derecho a ser atendida durante un periodo de tiempo, a partir de un grupo de servicios preestablecido. La unidad de pago está constituida por una tarifa pactada previamente, en función del número de personas que tendrían derecho a ser atendidas;

2. Pago por evento. Mecanismo en el cual el pago se realiza por las actividades, procedimientos, intervenciones, insumos y medicamentos prestados o suministrados a un paciente durante un período determinado y ligado a un evento de atención en salud. La unidad de pago la constituye cada actividad, procedimiento, intervención, insumo o medicamento prestado o suministrado, con unas tarifas pactadas previamente;

3. Pago por caso, conjunto integral de atenciones, paquete o grupo relacionado por diagnóstico. Mecanismo mediante el cual se pagan conjuntos de actividades, procedimientos, intervenciones, insumos y medicamentos, prestados o suministrados a un paciente, ligados a un evento en salud, diagnóstico o grupo relacionado por diagnóstico. La unidad de pago la constituye cada caso, conjunto, paquete de servicios prestados, o grupo relacionado por diagnóstico, con unas tarifas pactadas previamente.” (Subrayado fuera de texto)

El Marco Conceptual, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP), mediante la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, establece:

#### “5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

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

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

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

(...)

##### 6.1.4 Ingresos

Los ingresos son los incrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios a este patrimonio.

Por lo general, la mayoría de los ingresos de una empresa surgen de las actividades ordinarias. No obstante, la empresa también clasifica como ingresos, las ganancias obtenidas por la venta de activos no corrientes, y aquellas surgidas como producto de los cambios en el valor razonable de activos y pasivos que, de acuerdo con las normas para el reconocimiento, medición,

revelación y presentación de los hechos económicos, se deban reconocer en el resultado del periodo.

(...)

## 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.

La probabilidad, como condición para el reconocimiento, se utiliza con referencia al grado de incertidumbre con que los beneficios económicos futuros asociados al mismo llegarán o saldrán de la empresa. La medición del grado de incertidumbre correspondiente al flujo de los beneficios futuros se hace a partir de la evidencia disponible cuando se preparan los estados financieros. Así, por ejemplo, cuando es probable que el deudor cancele una cuenta por cobrar, es justificable reconocer tal cuenta por cobrar como un activo. No obstante, algunas cuentas por cobrar podrían no ser canceladas y, por tanto, se reconocerá un gasto que represente la reducción esperada en los beneficios económicos por tal motivo.

La fiabilidad, como criterio para el reconocimiento, implica que un elemento tiene un valor que se puede determinar con razonabilidad. En muchas ocasiones el valor se debe estimar. La utilización de estimaciones razonables es una parte esencial en la elaboración de los estados financieros y no menoscaba su fiabilidad. Sin embargo, cuando no se pueda hacer una estimación razonable, la partida no se reconocerá. Así, por ejemplo, las indemnizaciones esperadas de un litigio ante los tribunales pueden cumplir, tanto las definiciones de activo e ingreso, como la condición de probabilidad, para ser reconocidas. Sin embargo, no se reconocerá ni el activo ni el ingreso si no es posible medir de forma fiable la reclamación aunque la existencia de la reclamación sí puede revelarse por medio de notas a los estados financieros.

(...)

### 6.2.3 Reconocimiento de ingresos

Se reconocerá un ingreso cuando haya surgido un incremento en los beneficios económicos futuros relacionado con la entrada o incremento en el valor de los activos o con una disminución en los pasivos y cuando el valor del ingreso pueda medirse con fiabilidad.

Esto significa que el reconocimiento del ingreso ocurre simultáneamente con el reconocimiento de la entrada o incremento en el valor de los activos o con la disminución de los pasivos; por ejemplo, el reconocimiento del ingreso ocurre con el incremento neto de activos derivado de una venta de bienes o servicios, o con la disminución en los pasivos resultante de la renuncia o extinción del derecho de cobro por parte del acreedor.

La aplicación del principio de devengo es coherente con la condición de que el ingreso se reconoce si ha surgido un incremento en los beneficios económicos, dado que tiene como objetivo restringir el reconocimiento solo a aquellas partidas que, pudiendo ser medidas con fiabilidad, posean un grado de certidumbre suficiente.” (Subrayado fuera de texto)

El Marco normativo para Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, establece:

#### “CAPÍTULO IV. INGRESOS

##### 1. INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS

###### 1.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de actividades ordinarias los que 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.

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.” (Subrayado fuera de texto)

La Resolución de la CGN N° 058 de 2020, mediante la cual se incorpora el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con la prestación de servicios de salud, en el Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, establece:

#### “1. INGRESOS POR LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD

Teniendo en cuenta que, de conformidad con las disposiciones legales vigentes, existen mecanismos de pago para la prestación de servicios de salud, tales como: pago por evento; pago por caso, conjunto integral de atenciones, paquete o grupo relacionado por diagnóstico; pago global prospectivo; y pago por capitación, a continuación se desarrolla el tratamiento contable de los ingresos considerando tales mecanismos y si la unidad de pago está en función del servicio prestado.

(...)

#### 1.2. Mecanismo de pago global prospectivo

Teniendo en cuenta que, en el mecanismo de pago global prospectivo la unidad de pago no está en función del servicio de salud prestado, sino de los techos pactados contractualmente y de la verificación del cumplimiento de metas, actividades e indicadores de calidad, el ingreso y recaudo se registrarán de la siguiente manera.

Al finalizar cada mes, la IPS registrará los derechos e ingresos por la prestación de servicios de salud por el valor del techo mensual establecido en el contrato, para lo cual debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD y acreditará la subcuenta 431297-Servicios de salud prestados con el mecanismo de pago global prospectivo de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD.

Con el recaudo del abono, la IPS debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.

(...)

### 1.3. Mecanismo de pago por capitación

Teniendo en cuenta que, en el mecanismo de pago por capitación la unidad de pago no está en función del servicio de salud prestado sino de los montos pactados contractualmente y que, de acuerdo con las disposiciones legales vigentes, el responsable del pago lo debe efectuar mes anticipado en un 100%, el ingreso y recaudo se registrarán de la siguiente manera.

El pago anticipado en los contratos de capitación se registrará debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 291027-Venta de servicios de salud de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO.

Al finalizar el mes, la IPS debitará la subcuenta 291027-Venta de servicios de salud de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO y acreditará la subcuenta 431296-Servicios de salud prestados con el mecanismo de pago por capitación de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD.” (Subrayado fuera de texto)

En el Concepto N° 20202000024841 del 23 de junio de 2020, sobre la causación de los ingresos obtenidos por una IPS mediante los mecanismos de pago por capitación y por pago global prospectivo, la CGN concluyó lo siguiente:

“Con base en el principio de devengo, incluido en el Marco Conceptual, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público mediante la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, el reconocimiento de los hechos económicos se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.

Para el caso del mecanismo de pago global prospectivo, los derechos e ingresos surgen tras la verificación del cumplimiento de metas, actividades e indicadores de calidad, y la unidad de pago está en función de los techos pactados contractualmente. Con base en el Procedimiento contable para el registro de hechos económicos relacionados con la prestación de servicios de salud, incorporado por la Resolución 058 de 2020 al Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, el ingreso y recaudo debe registrarse al finalizar cada mes por el valor del techo mensual establecido en el contrato.



Para el caso del mecanismo de pago por capitación, el Hospital debe reconocer el ingreso al finalizar el mes en función del techo pactado, ya que en ese momento se materializan las condiciones de la prestación de los servicios contractualmente establecidos y por lo tanto se configuran los derechos a devengar en el pago de esta modalidad contractual, aunque el responsable del pago lo efectúe anticipadamente.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

En primera instancia, como se establece en el artículo 13 de la Ley 1122 de 2007 y el artículo 2.5.3.4.4 del Decreto único reglamentario del sector salud y protección social N° 780 de 2016, el pago por capitación se realiza 100% de forma anticipada y el pago global prospectivo se debe realizar máximo 30 días después de la radicación de la factura. En este sentido, el decreto citado en las consideraciones establece el flujo financiero anticipado para el mecanismo por capitación y no establece el momento específico del flujo financiero para el mecanismo global prospectivo.

En segunda instancia, como se concluyó en el Concepto de la CGN N° 20202000024841, del 23 de junio de 2020, en atención al Marco conceptual del Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, el reconocimiento de los ingresos se debe realizar en el momento en que inciden en el resultado del periodo. Además, teniendo en cuenta lo anterior y lo establecido en el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con la prestación de servicios de salud, se concluyó que el reconocimiento del ingreso obtenido mediante el pago por capitación como el obtenido mediante el pago global prospectivo debe realizarse al final de cada mes, indistintamente del momento en el que se efectúe el flujo financiero, es decir, el giro de los recursos a la IPS.

En tercer lugar, es pertinente ampliar lo concluido en el Concepto citado en las consideraciones, con el fin de efectuar las siguientes precisiones:

Atendiendo al principio de devengo, establecido en el Marco conceptual citado en las consideraciones, es necesario distinguir dos momentos de la mayoría de hechos económicos susceptibles de ser sometidos a las normas de reconocimiento contable, a saber: el flujo real de bienes y servicios y el flujo financiero. En el caso de esta consulta, el flujo real de bienes y servicios hace referencia a la prestación de los servicios de salud y el flujo financiero, al dinero que es obtenido como contraprestación. Indistintamente de cuál de los dos flujos ocurra primero, es necesario realizar el reconocimiento contable cuando suceda al menos uno de ellos.

Ahora bien, el reconocimiento de ingresos, según el Marco conceptual citado, se realiza cuando haya un incremento en los beneficios económicos futuros derivado de un aumento en el valor de los activos o disminución en el pasivo y su importe se pueda medir fiablemente. Como se establece en el Marco conceptual citado, la medición fiable consiste en determinar razonablemente el valor del ingreso, lo que en algunas ocasiones requiere que la entidad realice estimaciones, sin comprometer las características fundamentales de la información financiera.

Adicionalmente, la norma sobre Ingresos de actividades ordinarias establece que se reconocerán ingresos por la prestación de servicios siempre que se obtengan por el cumplimiento de tareas acordadas en un contrato y, en atención al principio de asociación, se pueda medir fiablemente el resultado de la transacción, para lo cual se deben cumplir las siguientes cuatro condiciones, establecidas en el párrafo 8 de la norma citada: i) medición fiable del valor de los ingresos; ii) probabilidad de recibir los beneficios económicos derivados de la transacción; iii) medición fiable del porcentaje de avance en la prestación del servicio y iv) medición fiable de los costos asociados al ingreso.

En concordancia con lo dicho anteriormente y atendiendo a su consulta, la razón por la cual el reconocimiento de ingresos de las IPS por la prestación de servicios de salud financiados mediante los mecanismos de pago por capitación y global prospectivo se realiza al final de cada mes es porque en dicho momento se configuran las cuatro condiciones establecidas en la norma sobre Ingresos de actividades ordinarias, que responden a los principios de contabilidad pública de devengo y asociación y propenden por la presentación de información útil para los usuarios.

Por tanto, en el mecanismo de pago por capitación, como el flujo financiero se efectúa de manera anticipada, conforme lo citado de la Ley 1122 de 2007 y el Decreto N° 780 de 2016, el reconocimiento del recaudo se realiza debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 291027-Venta de servicios de salud, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO. Una vez se efectúa el flujo real de la prestación de los servicios de salud, el reconocimiento de este flujo se realiza, al final de cada mes, debitando la subcuenta 291027-Venta de servicios de salud, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, y acreditando la subcuenta 431296-Servicios de salud prestados con el mecanismo de pago por capitación, de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD.

No obstante, si por vía de excepción a lo establecido en la Ley 1122 de 2007 y el Decreto N° 780 de 2016 sobre el mecanismo de pago por capitación se realizara el flujo financiero de manera posterior al flujo real de prestación de servicios, las IPS tendrían que reconocer el flujo real por la prestación de servicios debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD y acreditando la subcuenta 431296-

Servicios de salud prestados con el mecanismo de pago por capitación, de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD. Una vez se realice el flujo financiero, las IPS tendrían que reconocer el recaudo acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD y debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Asimismo, en el mecanismo de pago global prospectivo, como la probabilidad de que los beneficios económicos se obtengan depende de la verificación del cumplimiento de metas, actividades e indicadores de calidad, el reconocimiento de ingresos, el flujo real de la prestación de los servicios en salud, se debe realizar al final de cada mes, mediante el registro débito de la subcuenta que corresponda de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD, cuya contrapartida es el crédito de la subcuenta 431297-Servicios de salud prestados con el mecanismo de pago global prospectivo, de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD. Una vez se efectúe el flujo financiero, se debita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y se acredita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.

Sin embargo, como la Ley 1122 de 2007 y el Decreto N° 780 de 2016 únicamente determinan el plazo máximo para la realización del pago global prospectivo, en el caso de que el flujo financiero se realice como pago anticipado a la prestación del servicio de salud, las IPS deben reconocer dicho pago como un crédito de la subcuenta 291027-Venta de servicios de salud, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, cuya contrapartida es el débito de la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Una vez se realice el flujo real de la prestación de servicios, al final de cada mes, las IPS deben reconocer el ingreso como un crédito de la subcuenta 431297-Servicios de salud prestados con el mecanismo de pago global prospectivo, de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD, cuya contrapartida es el débito de la subcuenta 291027-Venta de servicios de salud, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO.

En todo caso, las entidades sujetas al Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público deben efectuar los ajustes administrativos necesarios para la correcta realización del proceso contable, atendiendo a lo dispuesto en el RCP.

\*\*\*

<b>CONCEPTO No. 20202000054261 DEL 16-09-2020</b>
---

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Venta de servicios
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento del déficit entre subsidios y contribuciones dentro de las cuentas de ingresos operacionales

Doctora  
MARÍA EUGENIA CENTENO ORTIZ  
Contadora  
Espusato E.S.P.  
Sabana de Torres, Santander

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500039002, el día 21 de agosto de 2020, mediante la cual consulta:

“Revisando el cumplimiento del nuevo marco técnico normativo Resolución 414 de 2014, se generan las siguientes inquietudes con respecto al registro contable de las siguientes operaciones para el cual solicito su aclaración:

1. El valor del subsidio que se le descuenta a los usuarios en la factura de servicios públicos de AAA, puede ser tratado como descuento, en el registro contable que se realiza al momento de facturar? o como debe ser el tratamiento contable. Esto en razón a que la información exógena que reportan los usuarios y la empresa de servicios públicos debe ser congruente.

ACUEDUCTO	
Costo Medio de Referencia: 1.330,00	
Concepto	Valor
CARGO FIJO ACUEDUCTO	5.154
Consumo BASICO (1-16)	21.290
Consumo COMPL (17-44)	37.258
AJUSTE DECENA FACTURA	1
SUBSIDIO CARGO FIJO	-1.289
SUBSIDIO CONSUMO ACUED	-5.325
SubTotal Mes: 57,091	
Saldo en mora: 0	
<b>Total Acueducto: 57,091</b>	

2. El valor que gira el Municipio por concepto de Subsidios, constituye un ingreso para las Empresas Publicas (sic), o tiene un tratamiento especial?
3. De acuerdo a lo facturado, por acueducto y alcantarillado, es correcto correlacionar cada concepto con cada cargo, así:"

## ACUEDUCTO

4.3.21.08	ABASTECIMIENTO	Cargo Fijo
4.3.21.10	DISTRIBUCION	Consumo Basico (sic)
4.3.21.10	COMERCIALIZACION	Consumo Complementario

## ALCANTARILLADO

4.3.22.08	RECOLECCION Y TRANSPORTE	Cargo Fijo
4.3.22.09	TRATAMIENTO DE AGUAS RESIDUALES	Consumo Basico (sic)
4.3.22.10	COMERCIALIZACION	Consumo Complementario

4. En el Servicio de Aseo se factura al usuario los conceptos de:

0. Comercialización Prestador Aprovechable
1. Aprovechamiento

Concepto		Valor
BARRIDO		3,944
RECOLECCION		8,823
DISPOSICION FINAL		1,984
COMERCIALIZACION		1,657
SUBSIDIO ASE0		-4,675
COMERC PRESTADOR NO APROV		309
COMERC PRESTADOR APROVECH		190
APROVECHAMIENTO		1,034
LIMPIEZA URBANA		1,189,00
LIXIVIADOS		66,00
SubTotal Mes:		14,023
Saldo en mora:		0
<b>Total Aseo:</b>		<b>14,023</b>

Estos conceptos constituyen ingreso para la empresa de servicios públicos o deben ser tratados de alguna forma especial?

5. Para pagarles a las empresas que hacen la recolección de lo aprovechable, la Empresa de servicios públicos qué debe exigir? (Factura, cuenta de cobro, reporte a la superservicios (sic), etc.) Se le debe girar todo lo recaudado mensualmente por los conceptos mencionados en el punto anterior?.

6. Como (sic) debe manejarse contablemente el concepto de Aporte Solidario, como (sic) un ingreso? O tiene algún tratamiento especial?

7. Como (sic) debe manejarse el concepto de Devengo, toda vez que el ciclo de la empresa va de 1-30, pero la toma de lecturas se hace una vez termine el mes y se está facturando el siguiente mes al día 10.

8. El servicio de instalación de medidores es conexo con el servicio de acueducto? O este (sic) debe facturarse individualmente y facturar IVA?

9. Con respecto a la facturación electrónica, las empresas públicas están obligadas a facturar electrónicamente el servicio de acueducto, alcantarillado y aseo? O solo obliga para los conceptos adicionales.”

Con base en lo anterior, 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:

(...)

14.24. Servicio público domiciliario de aseo. Es el servicio de recolección municipal de residuos, principalmente sólidos. También se aplicará esta Ley a las actividades complementarias de transporte, tratamiento, aprovechamiento y disposición final de tales residuos.

(...)

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.

(...)

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.

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

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



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

### 1.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de actividades ordinarias los que 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.

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.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, la CGN expidió el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable anexo a la Resolución 193 de 2016, en cual 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 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.” (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 8 y 9 de carácter tributario planteadas en su consulta se aclara que la CGN no tiene competencia para pronunciarse al respecto, razón por la cual he dado traslado de su consulta a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN 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.

Con respecto a las competencias propias de la CGN, a continuación, se desarrollan cada uno de los temas consultados a seguir:

Pregunta 1. Reconocimiento contable de los subsidios otorgados por la Empresa de Servicios Públicos a los usuarios de estratos 1, 2, y 3:

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. Por lo antes expuesto, no puede considerarse que el subsidio corresponda a un descuento ya que no se trata de la reducción del precio en el servicio prestado.

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: 131802-Servicio de acueducto, 131803-Servicio de alcantarillado o 131804-Servicio de aseo, de la cuenta 1318-PRESTACIÓN DE SERVICIOS, el valor total del servicio prestado, y un crédito en las subcuentas correspondientes a los servicios de las cuentas: 4321-SERVICIO DE ACUEDUCTO, 4322-SERVICIO DE ALCANTARILLADO o 4323-SERVICIO DE ASEO. La Empresa deberá adoptar los mecanismos apropiados para identificar el componente que será cobrado al Municipio por concepto de subsidios, el cual se reconocerá mediante un débito en la subcuenta: 131808-Subsidio servicio de acueducto, 131809-Subsidio servicio de alcantarillado o 131810-Subsidio servicio de aseo; con crédito a las subcuentas: 131802-Servicio de acueducto, 131803-Servicio de alcantarillado o 131804-Servicio de aseo, de la cuenta 1318-PRESTACIÓN DE SERVICIOS.

Es pertinente precisar que lo expuesto anteriormente debe ir asociado al procedimiento expuesto más adelante en respuesta a la pregunta 6.

Pregunta 2. Reconocimiento de los subsidios girados por el Municipio a la Empresa de Servicios Públicos Domiciliarios para cubrir servicios de estratos 1, 2 y 3.

La Ley 142 de 1994 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; la empresa de servicios públicos reconocerá los montos transferidos por el municipio mediante un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en la subcuenta: 131808-Subsidio servicio de acueducto, 131809-Subsidio servicio de alcantarillado o 131810-Subsidio servicio de aseo de la cuenta 1318-PRESTACIÓN DE SERVICIOS por el valor total recibido de subsidios.

Pregunta 3. Interrelación de los conceptos facturados como cargo fijo, consumo básico y consumo complementario de los servicios de acueducto y alcantarillado, respectivamente con las subcuentas contables de las cuentas de 4321-SERVICIO DE ACUEDUCTO y 4322-SERVICIO DE ALCANTARILLADO:

La Contaduría General de la Nación ha diseñado el catálogo general de cuentas, el cual será empleado para registro y reporte de la información financiera a la CGN, y dentro de su

estructura se encuentran las subcuentas: 432108-Abastecimiento, 432109-Distribución y 432110-Comercialización, de la cuenta 4321-SERVICIO DE ACUEDUCTO, y las subcuentas: 432208-Recolección y transporte, 432209-Tratamiento de aguas residuales y 432210-Comercialización, de la cuenta 4322-SERVICIO DE ALCANTARILLADO, las cuales deben ser utilizadas para el reconocimiento de los ingresos causados por la empresa en la prestación de dichos servicios. Ahora bien, a falta de una subcuenta específica para los conceptos por ustedes mencionados estos deberán registrarse en la denominación que corresponda en consonancia con lo normado con la Comisión de Regulación respectiva.

Preguntas 4 y 5. Reconocimiento de las actividades de aprovechamiento y su posterior traslado a las empresas que prestan el servicio:

Con el propósito de contribuir a la comprensión del procedimiento para el reconocimiento del recaudo correspondiente al componente de recuperación, tratamiento y aprovechamiento de residuos reciclables por parte de las empresas de aseo y el costo de comercialización asociado a la actividad de aprovechamiento y su posterior traslado a las empresas encargadas de la prestación de este servicio, se adjunta concepto CGN N° 20202000052681 del 03 de septiembre de 2020, dirigido a la doctora Gesvy Yasmin Vera Jaimes, el cual es aplicable al caso por usted consultado.

Pregunta 6. Reconocimiento contable de las contribuciones:

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 correspondientes a los servicios de las cuentas: 4321-SERVICIO DE ACUEDUCTO, 4322-SERVICIO DE ALCANTARILLADO o 4323-SERVICIO DE ASEO y un débito en las subcuentas: 131802-Servicio de acueducto, 131803-Servicio de alcantarillado o 131804-Servicio de aseo, de 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 subsidios que 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 en consonancia con la norma girar al Fondo de Solidaridad y Redistribución del Ingreso administrado por el Municipio, el diferencial presentado una vez se cumplan las condiciones establecidas en la norma, 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 administrado por el Municipio, de conformidad con la reglamentación establecida.

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 administrado por el Municipio. 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.

Pregunta 7. Aplicabilidad del principio del devengo para el reconocimiento del ingreso en la prestación de servicios públicos domiciliarios:

En consonancia con el principio de devengo contenido 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 hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, es decir, cuando surgen los derechos y obligaciones. En ese sentido, con el propósito de reconocer todos los hechos económicos, la empresa debe reconocer los ingresos por prestación de servicios, cuando puedan estimarse con fiabilidad, es decir, el 30 de cada mes, una vez se ha efectuado la toma de lecturas de medición, base para la determinación de los montos a facturar. 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.

Adicional a lo anterior, al finalizar el periodo contable, la empresa deberá tener en cuenta lo establecido en la norma de hechos ocurridos después del periodo contable, en relación

con aquellos eventos, favorables o desfavorables, que se producen entre el final del periodo contable y la fecha de autorización para la publicación de los estados financieros, determinando si estos implican o no ajuste.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000055601 DEL 20-10-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público
	<b>TEMAS</b>	Ingresos-Venta de servicios Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de los ingresos originados por el correo internacional recibido.

Doctor  
RONALD ELÍAS SUÁREZ ÁLVAREZ  
Jefe Nacional de Contabilidad e Impuestos  
Servicios Postales Nacionales S.A.-4-72  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500042362, el día 18 de septiembre de 2020, mediante la cual consulta:

“Naturaleza Jurídica: La sociedad SERVICIOS POSTALES NACIONALES S.A., es una sociedad pública, vinculada al Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, creada bajo la forma de sociedad anónima. La sociedad tiene autonomía administrativa, patrimonial y presupuestal. Su organización, funcionamiento y en general el régimen jurídico de los actos, contratos, servidores y las relaciones con terceros es el previsto para las Empresas Industriales y Comerciales del Estado conforme a lo establecido en el parágrafo 1º del artículo 38 de la Ley 489 de 1998, las cuales de acuerdo con los artículos 85, 86, y 93 de la Ley 489 de 1998, desarrollan sus actividades conforme a las reglas de derecho privado con las excepciones que consagre específicamente la ley.

Servicios Postales Nacionales S.A. pertenece al grupo N°2 y sus estados financieros por el año finalizado al 31 de diciembre de 2018, han sido basados de acuerdo con el ámbito de aplicación de dicha Resolución.

**ANTECEDENTES**

Servicios Postales Nacionales S.A., es el Operador Postal Oficial que opera bajo la marca 4-72, es miembro de la mayor red de distribución física, la Unión Postal Universal UPU, Organismo Intergubernamental al que Colombia pertenece desde julio de 1881, establece la regulación, convenios y normas para los países miembros en cuanto a la Constitución,



Protocolos, Convenios y entre ellos lo referente a la Liquidación de Cuentas. El objeto de la UPU es asegurar la organización y el perfeccionamiento de los servicios postales y favorecer en este ámbito el desarrollo de la colaboración internacional.

La UPU establece, que bajo reserva de las exenciones establecidas en los Reglamentos, cada operador designado que reciba envíos de correspondencia de otro operador designado tendrá derecho a cobrar al operador designado expedidor una remuneración por los gastos originados por el correo internacional recibido.

Dado lo anterior, en los ingresos operacionales 4-72 tiene registrado ingresos por Gastos Terminales, los cuales tienen por finalidad compensar a los Operadores Designados por los gastos en que incurren por el tratamiento del correo recibido, estos gastos están relacionados con operaciones tales como la clasificación, el transporte hasta la oficina de la distribución y la entrega al destinatario final.

La metodología contemplada en la reglamentación de la UPU y aprobada por los Congresos, en el Art. 34-103, numeral 2, del Reglamento del Convenio Protocolo Final, indica: “Para cada operador designado del país de origen de los despachos, el operador designado del país de destino formulará, trimestralmente, según los estados CN 55, por tipo de despacho, por oficina de origen y por oficina de destino y, dado el caso, por formato, un estado resume de despachos CN 56. Ese estado CN 56 contendrá una lista de los códigos completos de seis caracteres de los centros de tratamiento del correo internacional de las oficinas de origen y de destino, así como del tipo de despacho”. Es de aclarar que estos formatos solo contienen información estadística, en kilos y cantidad de envíos, sobre los flujos de correo expedido y recibido. El Art. 34-107.3 señala “Las cuentas particulares CN 61 se enviarán por duplicado al operador designado deudor lo antes posible, después de finalizar el año al cual se refieren”.

Los reportes aceptados servirán de base, dado el caso, para la formulación de la cuenta final entre ambos operadores designados. Los operadores designados tendrán la facultad de liquidar sus cuentas ya sea bilateralmente o a través del sistema de compensación multilateral de la Oficina Internacional, o bien a través de cualquier otro sistema de liquidación de cuentas.

Los pagos provisionales correspondientes a un año se calcularán según los pesos de correo y, cuando corresponda, según los resultados estadísticos que sirvieron de base para los pagos definitivos del año precedente. La obligación de formular las cuentas corresponderá al operador designado acreedor, que las transmitirá al operador designado deudor.

Dado lo anterior, Servicios Postales Nacionales S.A., registra los ingresos por Gastos Terminales en el mes de abril de cada vigencia, de acuerdo con las normas y reglamentación internacional de la UPU en procura de garantizar la información completa, después de finalizado el período, para que el país de destino apruebe las cuentas, tal como lo establece en el Reglamento del Convenio Protocolo Final y las respectivas Actas de los Congresos firmadas con poderes plenipotenciarios por los Países Miembros.

## CONSULTA

Ante la situación planteada, solicitamos nos aclaren lo siguiente:

1. Es factible que Servicios Postales Nacionales S.A reconozca el ingreso por el concepto de Ingresos Gastos Terminales de manera mensual una vez preste el servicio, previamente a la presentación y aprobación de la cuenta anual al Operador designado, teniendo en cuenta que hoy día se reconoce el ingreso al momento de la presentación y aprobación de la cuenta anual, en el primer semestre de cada vigencia.”

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

## CONSIDERACIONES

Que en numeral 4.1. Características fundamentales 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:

“4.1. Características fundamentales:

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

### 4.1.1 Relevancia

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

La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de una empresa que está basado en la naturaleza o magnitud (o

ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una empresa individual.

La información financiera tiene valor predictivo si puede utilizarse como una variable de entrada en los procesos empleados por los usuarios para pronosticar resultados futuros. La información financiera tiene valor confirmatorio si ratifica o cambia evaluaciones anteriores. Los valores predictivos y confirmatorios de la información están interrelacionados. Así, la información que tiene valor predictivo habitualmente también tiene valor confirmatorio.

#### 4.1.2 Representación fiel

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

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

Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera ni de ningún otro tipo; tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que la información financiera se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios. Sin embargo, información neutral no significa información sin propósito o influencia sobre el comportamiento de los usuarios sino que la información descrita de forma neutral es útil y, por tanto, es, por definición, capaz de influir en las decisiones de los usuarios.

Una descripción libre de error significa que no hay errores u omisiones en la descripción del hecho económico y que el proceso utilizado para producir la información presentada se ha seleccionado y aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa exacto en todos los aspectos.

Para ser útil, la información debe ser relevante y estar fielmente representada. Por tanto, ni una representación fiel de un hecho irrelevante ni una representación no fidedigna de un hecho relevante ayudan a los usuarios a tomar decisiones adecuadas.” (Subrayado fuera de texto)

Que los principios de contabilidad pública de Devengo, Esencia sobre Forma y Asociación, definidos en el numeral 5. Principios De Contabilidad Pública 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, establecen:

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

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

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

Que el numeral 6.2.3 Reconocimiento de ingresos 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, establecen:

“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.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

Que párrafo 1 del numeral 2.1. Reconocimiento de la norma de Cuentas por cobrar 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, indica:

“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 los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.” (Subrayado fuera de texto)

Que el numeral 1.1.2. Ingresos por prestación de servicios 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, señala:

### “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

De conformidad con las consideraciones expuestas, Servicios Postales Nacionales S.A. debe reconocer las cuentas por cobrar y los ingresos por concepto de gastos terminales atendiendo 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. Por lo tanto, la empresa reconocerá el ingreso cuando haya surgido el derecho por la prestación del servicio y cuando la transacción incidió en los resultados del período, independientemente del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos.

Adicionalmente, la empresa reconocerá los ingresos por el correo internacional recibido en la medida en que el valor de los ingresos puede medirse con fiabilidad; sea probable que la empresa reciba los beneficios económicos asociados con la transacción; el grado de avance en la prestación del servicio, al final del periodo contable, puede medirse con fiabilidad; y los costos en los que se haya incurrido para la prestación del servicio y aquellos necesarios para completarla pueden medirse con fiabilidad.

Es preciso señalar que el reconocimiento de ingresos con base en proyecciones estadísticas contraviene lo dispuesto en el Marco Normativo para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, en lo relacionado con las características cualitativas de Relevancia y Representación fiel, así como los criterios que deben tener en cuenta para reconocer, medir, revelar y presentar los hechos económicos en los Estados Financieros de la empresa.

Para el efecto, Servicios Postales Nacionales S.A. deberá adelantar las acciones administrativas necesarias para obtener la información y adecuar sus procedimientos y políticas para permitir el reconocimiento de los ingresos y cuentas por cobrar por el correo internacional recibido en el periodo contable correspondiente a la prestación de los servicios, es decir, entre 1º de enero y el 31 de diciembre de cada año, atendiendo lo dispuesto en el principio de Devengo.

En ese sentido, Servicios Postales Nacionales S.A. reconocerá el ingreso de forma mensual, previa a la presentación y aprobación de la cuenta anual al operador designado, siempre y cuando cumpla con los criterios señalados en los párrafos inmediatamente anteriores. De forma simultánea, Servicios Postales Nacionales S.A. reconocerá los costos asociados a la prestación del servicio, atendiendo el principio de Asociación 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.

Cuando el operador designado realice el pago por gastos terminales, la empresa reconocerá la entrada del recurso y cancelará el saldo de la cuenta por cobrar por concepto de la prestación del servicio.

\*\*\*

<b>CONCEPTO No. 20201100062851 DEL 07-12-2020</b>
---

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Ingresos-Venta de Servicios
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de derechos por la prestación de servicios de salud a pacientes sin afiliación al Sistema de Seguridad Social en Salud y población inmigrante

Doctor  
 HECTOR FABIO VELEZ CAMPO  
 Jefe financiero  
 Hospital Nuestra Señora de los Santos E.S.E.  
 La Victoria, Valle

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20205500049702 del día 10 de noviembre del 2020 en la cual presenta la siguiente consulta:

“Actualmente el Hospital Nuestra Señora de los Santos ESE del Municipio de La Victoria Valle con código institucional 267176403 atiende pacientes sin ninguna afiliación al SGSSS y población inmigrante (venezolanos y otros), del cual no se tiene ningún convenio con el ente territorial. La directriz del Departamento es que no cancelará esas atenciones ya que no existe ningún convenio que la respalde. Anteriormente la población APPNA se reconocía en la cuenta 131922 pero con cargo al convenio de SGP. ¿La pregunta sería en que cuenta podemos reconocer esas atenciones de PPNA y población inmigrante?”

Mediante comunicación telefónica el consultante explicó que la inquietud concreta sobre la subcuenta que debe utilizar para registrar las cuentas por cobrar por la facturación de servicios prestados a personas que no están afiliados a Seguridad Social y población inmigrante, en el caso que aún no se ha suscrito convenio suscrito con la entidad territorial.

En los siguientes términos resolvemos su 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, anexo a la Resolución No. 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 y 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.”

La Resolución No. 058 de 2020, por la cual se incorpora el Procedimiento contable para el registro de hechos económicos relacionados con la prestación de servicios de salud en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, señala:

### “1. INGRESOS POR LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD

Teniendo en cuenta que, de conformidad con las disposiciones legales vigentes, existen mecanismos de pago para la prestación de servicios de salud, tales como: pago por evento; pago por caso, conjunto integral de atenciones, paquete o grupo relacionado por diagnóstico; pago global prospectivo; y pago por capitación, a continuación, se desarrolla el tratamiento contable de los ingresos considerando tales mecanismos y si la unidad de pago está en función del servicio prestado.

1.1. Mecanismos de pago por evento, caso, conjunto integral de atenciones, paquete o grupo relacionado por diagnóstico

#### 1.1.1 Ingreso y recaudo en la prestación de servicios de salud

Teniendo en cuenta que, en los mecanismos de pago por evento, caso, conjunto integral de atenciones, paquete o grupo relacionado por diagnóstico, la unidad de pago está en función del servicio de salud prestado, el ingreso y recaudo se registrarán de la siguiente manera.

Con la prestación de los servicios de salud, la IPS debitará la subcuenta que corresponda, con la denominación “sin facturar o con facturación pendiente de radicar”, de la cuenta la 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD.

Con la radicación de la facturación, la IPS debitará la subcuenta que corresponda, con la denominación “con facturación radicada”, de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD y acreditará la subcuenta que corresponda, con la denominación “sin facturar o con facturación pendiente de radicar”, de la cuenta la 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.

Con el pago de la facturación identificada, la IPS debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta que corresponda, con la denominación “con facturación radicada”, de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD. “

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, 2estipula:

## 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 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. (...)

### 2.5. Baja en cuentas

10. Se dejará de reconocer, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando se pague, cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y los beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar se transfieran. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros de la cuenta por cobrar y la diferencia entre este y el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La empresa reconocerá separadamente, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos en la transferencia. (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores,

y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución No. 139 de 2015 y sus modificaciones, indica:

“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 el mecanismo de giro previo, autorizado 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, la subcuenta Giro previo para abono a la cartera del sector salud (Cr) se afectará con los recaudos efectuados por dicho concepto y, una vez se identifique el tercero o el detalle de la facturación abonada, se aplicará al derecho que corresponda.”

## CONCLUSIONES

De acuerdo con el Marco Conceptual 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, para que la información financiera de las empresas sea útil debe ser relevante y representar fielmente los hechos económicos, para lo cual, las empresas deben atender entre otros, los principios de devengo y esencia sobre forma.

Según el principio de devengo, los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo, y el principio de esencia sobre forma indica que las transacciones y otros hechos económicos de las empresas se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.

Así mismo, para el reconocimiento de los hechos económicos relacionados con la prestación de servicios de salud, las E.S.E deberán atender el procedimiento contable emitido mediante la Resolución 058 de febrero de 2020.

En consecuencia, tratándose de atención a población pobre no asegurada (APPNA) la E.S.E deberá reconocer el derecho y el ingreso mediante un débito en la subcuenta 131921-Atención con cargo al subsidio a la oferta - sin facturar o con facturación pendiente de radicar, o 131922-Atención con cargo al subsidio a la oferta - con facturación radicada, según corresponda, de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD, con crédito en la subcuenta que corresponda al servicio prestado de la cuenta 4212-SERVICIOS DE SALUD, con independencia de la inexistencia de convenios suscritos con las entidades territoriales, situación que deberá ser resuelta con dichas entidades en el marco de las disposiciones legales.

Con el ingreso de los recursos, la E.S.E registrará un débito en la subcuenta 1110-DEPOSITOS EN ENTIDADES FINANCIERAS y un crédito a la subcuenta 131922-Atención con cargo al subsidio a la oferta - con facturación radicada de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.

En el evento que no se obtenga el pago por parte de la Entidad Territorial y la E.S.E determine que dichas cuentas cumplen con las condiciones para la baja en cuentas, dado que se declaró la prescripción de los derechos o porque no pueda ejercerse la acción de cobro, deberá proceder a la baja de la cuenta por cobrar, registrando un gasto en el resultado del periodo, en la subcuenta 580423-Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar de la cuenta 5804-FINANCIEROS, y un crédito en la subcuenta 131922-Atención con cargo al subsidio a la oferta - con facturación radicada de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.

\*\*\*

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto No. 20202300019771 del 04-05-2020  
20202000020491 del 19-05-2020

\*\*\*

**2.23 INGRESOS POR TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES****CONCEPTO No. 20202000000401 DEL 14-01-2020**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Ingresos por transferencias y subvenciones
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de recursos recibidos en el marco de convenios administrativos suscritos.

<b>2</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros activos Gastos por subvenciones
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de recursos entregados en el marco de convenios administrativos suscritos.

Doctora  
LINA MARCELA SEPÚLVEDA VANEGAS  
Contadora  
Empresas Públicas Municipales La Celia  
La Celia-Risaralda

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 20195500041662 del 29 de noviembre de 2019, en la cual solicita concepto sobre el siguiente caso:

“La Empresa de Servicios Públicos del Municipio de La Celia SAS ESP, firma convenios con el Municipio de La Celia para la ejecución de Obras, donde dichos convenios son con destinación específica, no se realiza con el personal de la Empresa (funcionarios), donde los recursos no ejecutados son devueltos a la Entidad, los cuales se han estado Registrando en 2902 (RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN), y por solicitud de la Contadora del Municipio no pide registrarlos como un Ingreso por medio de Subvenciones recibidas.

1. ¿Cuándo los recursos que se reciben para la ejecución de convenios se manejan como Ingreso "Subvenciones"?

Con base en los antecedentes expuestos se atiende 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, 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 Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público 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.” (Subrayado fuera del texto).

Igualmente, el citado Marco conceptual, en el numeral 5, se señalan 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)

De acuerdo con la definición de los elementos de los estados financieros del Marco Conceptual, los ingresos se entienden como:

#### “6.1.4. Ingresos

Los ingresos son 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 actividades ordinarias. No obstante, la empresa también clasifica como ingresos las ganancias obtenidas por la venta de activos no corrientes, y aquellas surgidas como producto de los cambios en el valor razonable de activos y pasivos que, de acuerdo con las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, se deban reconocer en el resultado del periodo” (Subrayado fuera del texto).

En ese mismo sentido, en lo relacionado con el reconocimiento de los elementos de los estados financieros, el reconocimiento de los ingresos establece:

#### “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 del devengo es coherente con la condición de que el ingreso se reconoce si ha surgido un incremento en los beneficios económicos, dado que tiene como objetivo restringir el reconocimiento solo a aquellas partidas que, pudiendo ser medidas con fiabilidad, posean un grado de certidumbre suficiente.” (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, la Norma de ayudas gubernamentales y subvenciones del Marco Normativo para Empresas Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público establece lo siguiente:

## “2. AYUDAS GUBERNAMENTALES Y SUBVENCIONES

(...)

### 2.2. Subvenciones

#### 2.2.1. Reconocimiento

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

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

5. Las subvenciones se reconocerán cuando la empresa cumpla con las condiciones ligadas a ellas. Dependiendo del cumplimiento de las condiciones asociadas y del tipo de recursos que reciba la empresa, las subvenciones serán susceptibles de reconocerse como pasivos o como ingresos.

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

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



Por otra parte, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración incorporado por la Resolución 079 de 2019 al Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, estableció lo siguiente:

“El procedimiento contable que se desarrolla a continuación aplica a las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público para el registro de los hechos económicos derivados de la entrega de recursos en administración a sociedades fiduciarias y a entidades distintas de las sociedades fiduciarias.

Los recursos entregados en administración son aquellos, bajo el control de la empresa, que se entregan con el propósito de que la entidad que los reciba cumpla con ellos una finalidad específica. La entrega de recursos a sociedades fiduciarias puede hacerse directamente o a través de una empresa pública o una entidad de gobierno.

Los recursos bajo el control de la empresa son aquellos sobre los cuales esta tiene la capacidad de definir su uso para generar beneficios económicos futuros, los cuales se pueden materializar en el pago de obligaciones a cargo de la empresa o en la obtención de ingresos o financiación.

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.

Este procedimiento contable también aplica a las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público que reciben recursos de terceros para su administración.

(...)

## 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.

(...)

## 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.

(...)

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.

(...)

### 2.3. Ingresos de los recursos entregados en administración

Los rendimientos financieros generados como resultado de los recursos entregados a una entidad distinta de las sociedades fiduciarias 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 o la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta 480232-Rendimientos sobre recursos entregados en administración de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

(...)

Si el bien entregado para administrar produce ingresos por concepto de arrendamiento, la empresa debitará la subcuenta 138439-Arrendamiento operativo de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 480817-Arrendamiento operativo de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS. Con el recaudo del derecho se debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y se acreditará la subcuenta 138439-Arrendamiento operativo de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

Para todos los casos, 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” (Subrayado fuera del texto).

## CONCLUSIONES

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

Para realizar el reconocimiento contable de los actos jurídicos celebrados por las empresas públicas, 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 las obligaciones 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 contraprestación por los servicios recibidos, como transferencia, donación, o si los entrega para que la otra parte realice la gestiones correspondientes para la ejecución de los mismos sin desprenderse de su titularidad y; v) el título por el cual la otra parte recibe los recursos, esto es, si los recibe como contraprestación directa por la prestación de sus servicios, como transferencia, donación o si los recibe en el marco de la administración.

En ese sentido, de acuerdo con lo establecido en el Marco Conceptual del Marco normativo aplicable a las empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, 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 variar dependiendo de los riesgos y beneficios asociados a las partes del contrato o convenio.

De igual forma, la Empresa de Servicios Públicos del Municipio de La Celia S.A.S. E.S.P. deberá atender los criterios establecidos para el reconocimiento de los ingresos, los cuales son definidos 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.

Y así mismo, la empresa revisará el concepto de los recursos entregados en administración, definidos en el procedimiento anexo a la Resolución 079 de 2019, en donde los definen como aquellos, bajo el control de la empresa, que se entregan con el propósito de que la entidad que los reciba cumpla con ellos una finalidad específica.

Por lo anterior, el tratamiento contable para cada contrato o convenio suscrito dependerá con las características y condiciones pactadas en cada uno y, según sea el caso, aplicará el procedimiento que corresponda según lo señalado a continuación:

### **1. Tratamiento contable de los convenios especiales de cooperación**

Cuando se trata de acuerdos mediante los que una entidad (el municipio de La Celia, para el caso de la consulta), entrega recursos a la Empresa de Servicios Públicos del Municipio de La Celia S.A.S. E.S.P. para apoyar, concurrir, subsidiar o cooperar al desarrollo de las funciones de la empresa que los administra, sin exigir contraprestación directa alguna, en el que el municipio cede el control sobre los mismos.

Para efectos del reconocimiento contable, corresponde al Municipio y a la Empresa, apoyarse en juicios profesionales 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, comunicando a la contraparte sobre dicho procedimiento a fin de que esta realice los registros que correspondan.

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

#### 1.1. Transferencia de recursos no condicionadas

En este caso, si el municipio de La Celia realiza la entrega de recursos en calidad de transferencia o subvención, reconocerá ese hecho debitando la subcuenta que corresponda de las cuentas 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR y acreditando las subcuentas que correspondan de las cuentas 5424-SUBVENCIONES, contempladas en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Por su parte, la Empresa de Servicios Públicos del Municipio de La Celia S.A.S. E.S.P. deberá registrar la subvención debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 4430-SUBVENCIONES del Marco normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

Con el giro de los recursos, el Municipio disminuye la cuenta por pagar debitando la subcuenta que corresponda de las cuentas 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR y acreditando la respectiva subcuenta de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Mientras que la Empresa deberá debitar la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditar la subcuenta que corresponda de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR.

#### 1.2. Transferencia de recursos condicionadas

En este caso, la Empresa de Servicios Públicos del Municipio de La Celia S.A.S. E.S.P. solo obtiene los derechos sobre estos hasta tanto cumpla las condiciones fijadas por el Municipio, como ocurre, por ejemplo, cuando se exige el uso o destinación a una finalidad particular y en caso de no cumplimiento, dichos recursos deben reintegrarse al Municipio, quien tendrá la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución.

Bajo este contexto, el Municipio, en el momento en que ordena el traslado de estos, debitará la subcuenta 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR. Por su parte, la Empresa deberá registrar debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR y acreditando la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS.

Con el giro de los recursos, el Municipio debitará la subcuenta 240290-Otras subvenciones de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o las subcuentas y cuentas que representen la naturaleza de los recursos cedidos. De igual forma, la Empresa deberá debitar la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o las subcuentas y cuentas que representen la naturaleza de los recursos cedidos y acreditar la subcuenta que corresponda de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR.

Con el cumplimiento de las condiciones por parte de la Empresa, el Municipio reconocerá el gasto por transferencias y amortizará el cargo diferido, para lo cual debitará la subcuenta respectiva de la cuenta 5424-SUBVENCIONES y acreditará la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas o la subcuenta 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS. Por su parte, la Empresa deberá registrar el ingreso y amortizará el pasivo diferido debitando la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

## **2. Tratamiento contable de contratos o convenios de administración de proyectos**

Bajo esta modalidad, la Empresa de Servicios Públicos del Municipio de La Celia S.A.S. E.S.P. es una persona al servicio del Municipio que funge como titular del proyecto, ya que esta último 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, estos negocios podrían ser calificados como una especie de los contratos de administración delegada, en los cuales el Municipio mantiene la titularidad del proyecto y de los dineros destinados para su ejecución, mientras que la empresa sólo los administra y ejecuta a cambio de una contraprestación.

En concordancia, el tratamiento contable que se deberá aplicar a este tipo de contratos o convenios es el de recurso entregado en administración, los cuales son aquellos que se

entregan a una entidad, distinta de una sociedad fiduciaria, para que los administre y desarrolle la finalidad específica, destinando tales recursos junto con sus respectivos ingresos, si los hay, al cumplimiento de una finalidad señalada.

En los recursos entregados en administración a otras entidades, la entidad 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 el Municipio de La Celia entregue recursos en administración a la Empresa de Servicios Públicos del Municipio de La Celia S.A.S. E.S.P., observará el respectivo procedimiento de recursos entregados en administración para entidades de gobierno (Resolución 386 de 2018). En ese sentido, el Municipio 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, la subcuenta de la cuenta del grupo 23-PRÉSTAMOS POR PAGAR, cuando los recursos entregados en administración se originen en préstamos concedidos al Municipio, 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.

Por su parte, la Empresa 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 Empresa, informe sobre la gestión realizada con los mismos, el Municipio 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. Con posterioridad, el activo generado se actualizará por el Municipio conforme a la norma aplicable según su naturaleza. De igual forma, 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.

Cuando se entreguen bienes en administración, estos continuarán registrados por el Municipio, en la cuenta que identifique su naturaleza y se seguirán las normas que les sean aplicables.

Los rendimientos financieros generados como resultado de los recursos entregados a la Empresa, que se mantengan en efectivo, se registrarán por el Municipio debitando la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta 480232-Rendimientos sobre recursos

entregados en administración de la cuenta 4802-FINANCIEROS. En ese mismo sentido, la Empresa registrará tales rendimientos como un mayor valor del recurso recibido en administración 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.

Lo anterior, sin detrimento del reconocimiento contable de las retenciones y demás obligaciones tributarias que se deriven de los acuerdos establecidos entre las partes, para lo cual deberá observar la regulación vigente.

\*\*\*



## CONCEPTO No. 20202000055031 DEL 24-09-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Gastos por transferencias y subvenciones
	<b>SUBTEMAS</b>	Registro de transferencias de recursos a las Instituciones de Salud Públicas y Privadas que conforman la Red Pública del Departamento del Valle del Cauca, con el propósito de fortalecer la prevención, contención y control del contagio del coronavirus COVID-19

2	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Ingresos por transferencias y subvenciones
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de la recepción de recursos por parte de las Instituciones de Salud Pública, transferidos por el Departamento del Valle del Cauca, con el propósito de fortalecer la prevención, contención y control del contagio del coronavirus COVID-19

Doctora  
YAMILE HERNANDEZ CORTES  
Contadora General  
Gobernación del Valle del Cauca  
Cali, Valle del Cauca

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20205500041912 del día 14 de septiembre del 2020 en la cual solicita expedir concepto, indicando las cuentas contables que el Departamento del Valle del Cauca debe utilizar para registrar las transferencias realizadas a las Instituciones de Salud Públicas y Privadas que conforman la Red Pública del Departamento del Valle del Cauca, con el objetivo de fortalecer la prevención, contención y control del contagio del coronavirus COVID-19, de conformidad con lo establecido en la Resolución 1220.68-0695 del 20 de marzo de 2020 expedida por la Secretaría Departamental de Salud del Valle del Cauca.

Relaciona las Empresas de Salud destinatarias de la transferencia y manifiesta que las mismas registraron la recepción de estos recursos en subcuentas: 443005-Subvención por recursos transferidos, 443090-Otras Subvenciones, 443004-Donaciones y en la subcuenta 132416 Subvenciones por recursos transferidos por el gobierno, mientras que el

Departamento del Valle registró el giro como un Gasto Público Social, en la subcuenta 550208304-Transferencia Red Hospitalaria COVID 19.

Lo anterior con el fin de comunicar a las Empresas citadas en la Resolución las cuentas recíprocas que deben usar para registrar los recursos recibidos por concepto de transferencia y subsanar las inconsistencias presentadas en el reporte de operaciones recíprocas.

En los siguientes términos se atiende la consulta:

### CONSIDERACIONES

La Resolución 1220.68.0695 de marzo del 2020, anexa a la consulta, señala:

“ARTICULO PRIMERO. Transferir recursos propios de libre destinación del Departamento del Valle del Cauca a las INSTITUCIONES DE SALUD PUBLICAS Y PRIVADAS, que conforman la Red Pública del Departamento del Valle del Cauca, en los términos de la Ley 1438 de 2011, por un valor total de ONCE MIL SEISCIENTOS MILLONES DE PESOS MCTE (\$11.600.000.000) (...).” (Subrayado fuera de texto)

Desde la perspectiva de la Normativa Contable Pública, el Catálogo General de Cuentas (CGC) para las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N°620 de 2015 y sus modificaciones, contiene y describe las siguientes cuentas y grupos:

“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.

1986-ACTIVOS DIFERIDOS

DESCRIPCIÓN

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

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

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

SE ACREDITA CON:

1-El valor del gasto que se reconozca durante el periodo.

2402-SUBVENCIONES POR PAGAR

DESCRIPCIÓN

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.

DINÁMICA

(...)

SE ACREDITA CON:

1-El valor de las obligaciones que se adquieran por concepto de subvenciones

55-GASTO PUBLICO SOCIAL

DESCRIPCIÓN

En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los 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.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, la Norma Ayudas Gubernamentales y Subvenciones contenida en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, dispone lo siguiente:

“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. (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el Catálogo General de Cuentas (CGC) para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 139 de 2015 y sus modificaciones, describe las siguientes cuentas, así:

“1324-SUBVENCIONES POR COBRAR

DESCRIPCIÓN

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

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1-El valor de los derechos de cobro por subvenciones.

SE ACREDITA CON:

1-El valor de los recursos recibidos por cada uno de los conceptos.

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

4430-SUBVENCIONES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos procedentes de terceros que están orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos. Las subvenciones pueden originarse por préstamos con tasa de interés cero o con tasas inferiores a las del mercado, préstamos condonables o donaciones, las cuales pueden ser en efectivo o en especie

DINÁMICA

SE 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)

#### CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, los recursos girados por el Departamento a las Empresas de Salud, Públicas y Privadas con el fin de atender la emergencia ocasionada por la pandemia del coronavirus (COVID 19), deben reconocerse contablemente como gastos por subvenciones, por tratarse de recursos entregados sin ninguna contraprestación para el cumplimiento de un propósito específico.

No es viable el reconocimiento de este hecho por parte de la Gobernación en el grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL por cuanto no cumplen con los criterios indicados en la descripción de este grupo, es decir, que los recursos no están siendo entregados directamente por la entidad a la comunidad para la satisfacción de las necesidades básicas insatisfechas, en este caso en materia de salud, de conformidad con las disposiciones legales.

Por lo expuesto, el procedimiento contable, tanto en la Gobernación como en las Empresas, es el siguiente:

Con el giro de los recursos, la Gobernación reconocerá un débito en 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. Si los destinatarios son Instituciones de Salud de naturaleza privada, la Gobernación por la entrega de los recursos registrará un débito a la Subcuenta 542490-Otras subvenciones de la cuenta 5424-

SUBVENCIONES y un crédito en la subcuenta 240290-Otras subvenciones de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR.

Por su parte, las Empresas de Salud Pública, reconocerán el derecho y el ingreso, mediante un débito en la subcuenta 132416-Subvenciones 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.

Ahora bien, en caso que existieran condiciones que de no cumplirse implique la devolución de los recursos por parte de las Empresas beneficiarias, en este caso, la Gobernación deberá reconocer la entrega de los recursos como un activo diferido, mediante un débito en la subcuenta 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS y un crédito en la subcuenta 240205-Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR. Por su parte, la Empresa Pública deberá registrar la recepción de los recursos debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR y acreditando la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS.

Con el giro de los recursos, la Gobernación debitará la subcuenta 240205-Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o las subcuentas y cuentas que representen la naturaleza de los recursos cedidos.

Con la recepción de los recursos, las Empresas Públicas debitarán la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o las subcuentas y cuentas que representen la naturaleza de los recursos cedidos y acreditarán la subcuenta que corresponda de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR.

Con el cumplimiento de las condiciones por parte de la Empresa Públicas, la Gobernación reconocerá el gasto por transferencias y amortizará el cargo diferido, para lo cual debitará la subcuenta 542405-Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 5424-SUBVENCIONES y acreditará la subcuenta la subcuenta 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS.

Por su parte, las Empresas Públicas receptoras de los recursos deberán reconocer el ingreso y amortizar el pasivo diferido, debitando la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y acreditando la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el Gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

Con relación a las operaciones recíprocas, la Gobernación reportará con las Empresas Públicas, los saldos que subsistan como derechos y obligaciones en las subcuentas 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas, 240290-Otras subvenciones, y la subcuenta 542405-Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 5424-SUBVENCIONES.

Las Empresas reportarán con la Gobernación, los saldos de las subcuentas 132416-Subvenciones por recursos transferidos por el Gobierno, 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas y en la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el Gobierno.

\*\*\*

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto No. 20202000000491 del 15-01-2020  
20202300015051 del 12-03-2020  
20202000017841 del 01-04-2020  
20202000026211 del 26-06-2020  
20202000027301 del 01-07-2020  
20202000038821 del 23-07-2020  
20202000031481 del 02-07-2020  
20202000041331 del 26-08-2020  
20202000054431 del 17-09-2020  
20202000054631 del 18-09-2020  
20201100050811 del 27-10-2020

\*\*\*

**2.24 OTROS INGRESOS****CONCEPTO No. 20202300001971 DEL 07-02-2020**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Otros ingresos Costo de venta de bienes Costos de transformación-Bienes
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de contrato interadministrativo celebrado entre Egetsa S.A. E.S.P. y la Gobernación del Tolima

<b>2</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros activos Cuentas por pagar
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de contrato interadministrativo celebrado entre Egetsa S.A. E.S.P. y la Gobernación del Tolima

Doctor

LUIS FERNANDO ÁLVAREZ C.

Contador Público

Empresa Generadora de Energía del Tolima S.A. E.S.P.-Egetsa S.A. E.S.P.

Ibagué, Tolima

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20195500041852 el día 03 de diciembre del 2019, en la cual consulta cuál sería la correcta contabilización del contrato interadministrativo N° 4437 del 26 de junio de 2019 celebrado entre Egetsa S.A. E.S.P. y la Gobernación del Tolima, y expone el siguiente contexto:

“El convenio interadministrativo, nace entre algunos(sic) de principio de eficiencia, economía, entre entidades, promoviendo aspectos de delegación y desconcentración de funciones, previsto en el artículo 209 de la Carta Política, además de los incluidos en los artículo 6, principio de coordinación, y 95 de la Ley 489 de 1998, respectivamente (...)

(...) Contrato Interadministrativo firmado entre la Empresa Generadora de Energía del Tolima S.A. ESP y la Gobernación del Tolima, cuyo objeto es contratar la construcción de le



electrificación rural de la Red de Media y Baja Tensión en la Zona Rural del Municipio de Ataco Departamento del Tolima por un valor de (\$1.050.982.132), con un plazo de ejecución de 90 días calendario; estableciendo forma de pago: Un pago anticipado del 50% del valor del contrato previa legalización del mismo y la suscripción del acta de Inicio, un segundo pago equivalente al 40% del valor del contrato, previa presentación del informe parcial de actividades al Supervisor donde el contratista acredite la ejecución del 50% de las actividades del contrato. Un pago final correspondiente al 10% del valor del Contrato, previa presentación y aprobación del informe final de actividades del 100%.

Como se muestra en la distribución:

<b>Objeto</b>	<b>Desarrollo construcción</b>	<b>Forma de pago</b>
Contratar la construcción de la electrificación rural de la red de media y baja tensión en la zona rural, del municipio de Ataco, Departamento del Tolima.	Actividades 90%	50% Anticipo
	Liquidación 10%	40% Avance, cumplimiento del 50%
		10% liquidación

Para tales fines, el contratista dentro de su criterio económico, ha considerado estar ante un contrato de construcción (obra), y define su contabilización, a través de sus políticas contables:

**Ingresos:** Son los incrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo sobre el que se informa, en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de las obligaciones, que dan como resultado aumentos del patrimonio, distintas de las relacionadas con los aportes sociales a patrimonio. Pueden ser ingresos por venta de bienes o por prestación de servicios.

El contratista, recibe los pagos, de acuerdo al acto de la firma y legalización del contrato interadministrativo así: para el cobro del anticipo, se considera que se ha constituido un derecho a favor de Egetsa SA ESP, y por lo tanto nosotros estamos reconociendo el ingreso el valor del contrato, cuenta por Cobrar vs ingresos, en la medida que vamos recibiendo los pagos parciales 50%, 40% y 10%, descontado de la cuenta por cobrar, contra el banco creado, para el efecto contractual. Sin dejar de mencionar el plazo tan corto que tenemos para la ejecución de este (90 días calendario). No son proyectos que involucran más de una vigencia.

Nosotros como Egetsa S.A. ESP, actuamos de manera independiente en la ejecución y construcción de la obra para la cual fuimos contratados, es decir en este contrato, se

pueden dar adiciones o rebajas, de acuerdo a lo fijado, por el Contratista. En ello la autonomía empresarial del contratista, origina subcontratos, reservando el carácter de idoneidad y demás normas contractuales, propias en cumplimiento estatal. Es de resaltar, que el contratista cuenta con una base limitada a recursos físicos y humanos, para desarrollar la obra de manera total, razón por la cual es necesario subcontratar ítems de la obra a realizar. Estos costos, son aplicados de manera directa con afectaciones al Estado de Resultados Integral, en la medida que se va desarrollando.

Nuestra única responsabilidad es entregar los informes parciales y el final de terminación y entrega de la obra, y cumplir con los lineamientos en el manejo de los recursos en cuanto no pueden ser destinados a suplir compromisos diferentes del proyecto. Aclaro que el control de la obra, permanece a cargo del Contratante, en todos los aspectos, asignación de recursos, adiciones, rebajas, giros bancarios. El objetivo es el respeto y acatamiento de las cláusulas consignadas en la minuta, en destinar los recursos en la construcción de la obra contratada, no admitiendo desviaciones, asignación de recursos en administración, intermediaciones, que aminoren el recurso y originen detrimento al valor del contrato.

Por otro lado, el Departamento Contable de la Gobernación del Tolima (Contratante), considera que el procedimiento de reconocimiento de nuestro ingreso, es errado pues según ellos solo se debe reconocer el ingreso al final de la entrega de la obra, lo cual no consideramos correcto pues ya hay firmado el contrato, que establece las condiciones del negocio, por otro lado establece que lo firmado Contrato Interadministrativo, se constituye como **convenio**, son recursos entregados en administración, lo cual no consideramos correcto, ya que citada la jurisprudencia y otros antecedentes normativos, el acto desarrollado, no constituye tal figura jurídica. Lo cual reviste, gran preocupación, al analizar la contabilización y las afectaciones en el Estado de Resultados Integral.

De acuerdo con lo anterior y a fin de (sic) se ajuste a la normatividad legal y a los parámetros de la Contaduría General de la Nación, solicitamos concepto sobre el procedimiento que debemos seguir para el reconocimiento contable del Contrato Interadministrativo.”

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

## CONSIDERACIONES

El contrato interadministrativo N° 4437 del 26 de junio de 2019, celebrado entre la Empresa Generadora de Energía del Tolima S.A. E.S.P. y la Gobernación del Tolima, estipula:

“CLÁUSULA PRIMERA-OBJETO: “CONTRATAR ENTRE EL DEPARTAMENTO DEL TOLIMA Y LA EMPRESA GENERADORA DE ENERGÍA EGETSA S.A. E.S.P. LA CONSTRUCCIÓN DE LA

## ELECTRIFICACIÓN RURAL DE LA RED DE MEDIA Y BAJA TENSIÓN EN LA ZONA RURAL DEL MUNICIPIO DE ATACO EN EL DEPARTAMENTO DEL TOLIMA”

CLÁUSULA SEGUNDA-OBLIGACIONES.1. El contratista deberá cumplir con el objeto del contrato interadministrativo: “CONTRATAR ENTRE EL DEPARTAMENTO DEL TOLIMA Y LA EMPRESA GENERADORA DE ENERGÍA EGETSA S.A. E.S.P. LA CONSTRUCCIÓN DE LA ELECTRIFICACIÓN RURAL DE LA RED DE MEDIA Y BAJA TENSIÓN EN LA ZONA RURAL DEL MUNICIPIO DE ATACO EN EL DEPARTAMENTO DEL TOLIMA”2. El contratista deberá construir la ELECTRIFICACIÓN RURAL DE LA RED DE MEDIA Y BAJA TENSIÓN EN LA ZONA RURAL DEL MUNICIPIO DE ATACO EN EL DEPARTAMENTO DEL TOLIMA, dando cabal cumplimiento a las condiciones técnicas y presupuestales del proyecto, el cual deberá beneficiar mínimo 66 nuevos usuarios. 3. Utilizar los recursos económicos entregados por el Departamento única y exclusivamente para el cumplimiento del objeto contractual. 4. El contratista deberá entregar al supervisor de la Entidad Contratante, dentro de diez (10) días calendario una de las actividades, programación de los trabajos que incluya todas las actividades, flujo mensual de inversión detallado, capítulo por capítulo, lo cual guardará relación lógica con la obra a recibir por la entidad contratante, durante el mismo periodo, programa de suministros detallados y programa de equipos. 5. El contratista deberá asumir los valores adicionales de obra, cantidades no previstas, transporte, ajuste, costos por permisos ambientales y demás modificaciones e imprevistos, que se puedan presentar en la ejecución de las obras. 6. Toda actividad ejecutada que resulte, según el análisis de calidad, defectuosa o que no cumpla las normas de calidad requeridas para el proyecto, ya sea por causas de los insumos o de la mano de obra, deberán ser demolidos y reemplazados por el CONTRATISTA bajo su costo, en el término indicado por la entidad contratante. (...) 19. El contratista deberá entregar la obra energizada y puesta en funcionamiento el sistema de alumbrado público a satisfacción de la interventoría y supervisión del contrato interadministrativo. (...) 23. El contratista deberá abrir una cuenta bancaria de ahorros a nombre del contrato, para el manejo de los recursos desembolsados por el Departamento para el cumplimiento del objeto del contrato, y reintegrar al Departamentos los rendimientos financieros que se generen.”

CLÁUSULA TERCERA-DERECHOS Y DEBERES DEL DEPARTAMENTO: Además de los derechos y deberes contemplados en el artículo 4 de la Ley 80 de 1993 y demás normas concordantes y los convenios en el presente contrato, EL DEPARTAMENTO se obliga especialmente. 1. Poner a disposición del CONTRATISTA los bienes y lugares que se requieran para la ejecución y entrega del objeto contratado. 2. Una vez se surta el proceso de contratación estatal, asignar un Supervisor, a través de quien la gobernación mantendrá la interlocución permanente y directa con el CONTRATISTA. 3. Ejercer el control sobre el cumplimiento del contrato a través del supervisor designado para el efecto exigiéndole la ejecución idónea y oportuna del objeto a contratar. 4. Adelantar las gestiones necesarias para el

reconocimiento y cobro de sanciones pecuniarias y garantías que hubiere lugar, para lo cual el Supervisor dará aviso oportuno a la gobernación, sobre la ocurrencia de hechos constitutivos de mora o incumplimiento. 5. Pagar al CONTRATISTA en la forma pactada y con sujeción a las disponibilidades presupuestales y de PAC previstas para el efecto. 6. Tramitar diligentemente las apropiaciones presupuestas que requiera para solventar las prestaciones patrimoniales que hayan surgido a su cargo como consecuencia de la suscripción del contrato. (...)

CLÁUSULA QUINTA-FORMA DE PAGO: El DEPARTAMENTO pagará a la EMPRESA GENERADORA DE ENERGIA DEL TOLIMA -EGETSA S.A. E.S.P. el valor del contrato de la siguiente manera A) Un pago anticipado: Del 50% del valor del contrato, previa legalización del mismo y la suscripción de Acta de inicio. B) Un segundo pago: equivalente al 40% del valor de contrato previa presentación del informe parcial de actividades del contrato. C) Un pago final correspondiente al 10% del valor del contrato, previa presentación y aprobación del informe final de actividades del 100%. (...)

(...)

CLÁUSULA VIGESIMA CUARTA-INDEMNIDAD: De conformidad con el Decreto 1082 de 2015 y demás normas que aclaren, sustituyan o modifiquen, EL CONTRATISTA acuerda y se obliga en forma irrevocable a mantener indemne al DEPARTAMENTO libre de cualquier daño o perjuicio originado en reclamaciones de terceros y que se deriven de sus actuaciones o de las de sus subcontratistas o dependientes, en desarrollo del objeto contractual.”

### **Consideraciones sobre el pago anticipado**

El parágrafo del artículo 40 de la Ley 80 de 1993, por la cual se expide el Estatuto General de Contratación de la Administración Pública, estipula:

“Artículo 40. Del contenido del contrato estatal. Las estipulaciones de los contratos serán las que de acuerdo con las normas civiles, comerciales y las previstas en esta ley, correspondan a su esencia y naturaleza.

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

En los contratos que celebren las entidades estatales podrán incluirse las modalidades, condiciones y, en general, las cláusulas o estipulaciones que las partes consideren necesarias y convenientes, siempre que no sean contrarias a la Constitución, la ley, el orden público y a los principios y finalidades de esta ley y a los de la buena administración.

(...)

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

Los contratos no podrán adicionarse en más del cincuenta por ciento (50%) de su valor inicial, expresado éste en salarios mínimos legales mensuales.”

La Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado en Concepto 00102 de 2017, manifestó:

“34. Como ha sido afirmado ampliamente por la jurisprudencia del Consejo de Estado, los anticipos se configuran como recursos que la entidad contratante entrega al contratista, incluso antes de la ejecución del contrato, con el objetivo de financiar los costos en que éste debe incurrir para iniciar la ejecución del objeto contractual y no como pago de los trabajos o labores realizadas; de ahí que los mismos se distingan de la figura del pago anticipado, donde los recursos entregados al contratista si están llamados a extinguir -aunque de manera anticipada-la obligación de la parte contratante frente al contratista y, por lo tanto, entran inmediatamente a su patrimonio. En este sentido pueden consultarse las sentencias de la Sección Tercera del Consejo de Estado, del 13 de septiembre de 1999 (Exp. 10.607); de 22 de junio de 2001 (Exp. 13.436) y de 29 de enero de 2004, Exp. 10.779.” (Subrayado fuera de texto).

La Sección Tercera del Consejo de Estado, en Sentencia del 22 de junio de 2001 M.P. Dr. Ricardo Hoyos Duque, indicó que:

“La diferencia que la doctrina encuentra entre anticipo y pago anticipado, consiste en que el primero corresponde al primer pago de los contratos de ejecución sucesiva que habrá de destinarse al cubrimiento de los costos iniciales, mientras que el segundo es la retribución parcial que el contratista recibe en los contratos de ejecución instantánea. Lo más importante es que los valores que el contratista recibe como anticipo, los va amortizando en la proporción que vaya ejecutando el contrato de ahí que se diga que los recibió en calidad de préstamo; en cambio en el pago anticipado no hay reintegro del mismo porque el contratista es dueño de la suma que le ha sido entregada. (...)” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, la misma Sección del Consejo de Estado, en Sentencia con Rad. 31682 del 12 de febrero de 2014, M.P. Mauricio Fajardo Gómez, señaló:

“Por último resulta relevante poner de presente que la fuente normativa de estos dos conceptos, tal como ya se anotó, encuentra su fundamento en el párrafo del artículo 40 del Estatuto de Contratación Estatal cuyo propósito al incluirlos dentro del mismo precepto más que fincar unas diferencias en su trato jurídico, radica en establecer un límite cuantitativo máximo que no podrá excederse a la hora de pactar su entrega, límite que se justifica en cuanto las cantidades a desembolsar salen del tesoro público y por tal razón debe tenerse especial cuidado en su manejo.

En consecuencia, para determinar la modalidad de pago pactada en cada caso concreto habrá de acudirse al tenor en que la misma fue plasmada por la entidad estatal en el pliego de condiciones y por las partes en el respectivo negocio jurídico.

Ahora bien, en atención a lo expuesto la Sala considera que pese a que en el caso en examen se encuentra que en el pliego de condiciones se pactó la obligación de efectuar un pago anticipado, al paso que en el contrato se estipuló la entrega de la misma parte del precio a título de anticipo, lo cierto es que establecer con absoluta exactitud cuál fue la modalidad de pago acordada es un asunto que no cobra verdadera relevancia si se tiene en cuenta que por un lado en ambos textos contractuales los términos pactados en cuanto a la forma de pago fueron casi idénticos y de otra parte, sea que se trate de anticipo o de pago anticipado, ciertamente en ambos casos se trata de la obligación que asumió la entidad estatal contratante de pagar, bajo la modalidad correspondiente, el precio acordado como contraprestación a las obligaciones que a su turno asumió el contratista particular y las consecuencias por razón de la inobservancia por parte de la entidad estatal serían las mismas”. (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, describe y establece la dinámica de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, así:

#### “DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los pagos recibidos de manera anticipada por la empresa en desarrollo de su actividad, los cuales se reconocen como ingresos en los periodos en los que se produce la contraprestación en bienes o servicios.

#### DINÁMICA

##### SE DEBITA CON:

- 1-El valor de los ingresos causados en cada ejercicio.
- 2-El valor de las devoluciones y legalizaciones inherentes al pago anticipado.

SE ACREDITA CON:

1-El valor de los pagos recibidos anticipadamente por los diferentes conceptos.”

El Catálogo General de Cuentas (CGC) para Entidades de Gobierno describe y establece la dinámica de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, así:

“DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los pagos anticipados por concepto de la adquisición de bienes y servicios que se recibirán de terceros, tales como seguros, intereses, comisiones, arrendamientos, publicaciones y honorarios, entre otros. Estos pagos deben amortizarse durante el periodo en que se reciban los bienes y servicios, o se causen los costos o gastos.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1-El valor de los pagos anticipados por cada uno de los conceptos.

SE ACREDITA CON:

1-El valor de la amortización durante el periodo de causación del gasto o costo.

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

3-El valor reintegrado por la terminación anticipada de los acuerdos que generaron el pago anticipado.”

### **Consideraciones sobre los ingresos**

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, establece:

“6.1.4 Ingresos

Los ingresos son los incrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios a este patrimonio.

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.”

### Consideraciones sobre contratos de construcción

La norma de contratos de construcción 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, estipula:

#### “3. CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN

##### 3.1. Reconocimiento

1. Un contrato de construcción se define como el conjunto de actividades que el contratista está obligado a desarrollar para la fabricación de un activo o un conjunto de activos que están estrechamente relacionados entre sí o son interdependientes bien, en términos de su diseño, tecnología y función o bien, en relación con su último destino o utilización. Un contrato de construcción puede abarcar los contratos de prestación de servicios que están directamente relacionados con la construcción del activo, así como los contratos para la



demolición o rehabilitación de activos y la restauración del entorno que puede seguir a la demolición de estos.

### 3.1.1. Ingresos derivados de contratos de construcción

2. Se reconocerán como ingresos provenientes de contratos de construcción el valor de la contraprestación pactada y las modificaciones, reclamaciones o incentivos asociados al contrato, en la medida en que sea factible la medición fiable de dichos valores y sea probable que resulte un ingreso a partir de estos.

3. En atención a lo anterior, la medición de los ingresos de actividades ordinarias procedentes del contrato estará afectada por diversas incertidumbres, que dependen del desenlace de hechos futuros y, por tanto, se requieren estimaciones que necesitan, a menudo, ser revisadas a medida que los hechos ocurren o las incertidumbres se resuelven. Por consiguiente, la cuantía de los ingresos de actividades ordinarias del contrato puede aumentar o disminuir de un periodo a otro.

(...)

10. Para la determinación de los costos, se implementarán sistemas de costos de acuerdo con las necesidades de información de la empresa.

11. Los costos que se relacionan directamente con los contratos de construcción incluyen, entre otros: mano de obra; materiales; depreciación de las propiedades, planta y equipo usadas en la ejecución del contrato; desplazamiento de los elementos que componen las propiedades, planta y equipo, desde y hasta la localización de la obra; alquileres; diseño y asistencia técnica; costos estimados de los trabajos de rectificación y garantía; y reclamaciones de terceros.

(...)

### 3.2. Medición de ingresos y costos derivados de contratos de construcción

15. Cuando el resultado de un contrato de construcción pueda ser estimado con fiabilidad, los ingresos y los costos asociados con este se reconocerán como ingresos o costos en el resultado del periodo con referencia al estado de terminación de la actividad contractual en la fecha de presentación.

16. Para la medición y asociación de ingresos y costos, se tendrá en cuenta el grado de avance de las actividades inherentes al contrato, el cual se determinará a partir de la

utilización del método del grado de avance. Para calcular el grado de avance, se tomará como referencia lo siguiente:

- a) la proporción de los costos en los que se incurra por el trabajo ejecutado hasta la fecha, en relación con los costos totales estimados (los costos en los que se incurra no incluyen los costos relacionados con actividades futuras como materiales o pagos anticipados);
- b) las inspecciones del trabajo ejecutado; o
- c) la proporción física del contrato de construcción ejecutada hasta la fecha.

17. Para establecer el grado de avance del contrato de construcción, se considerará la naturaleza de la operación y la metodología que mida con mayor fiabilidad la proporción ejecutada, y no se tendrán en cuenta los anticipos y los pagos recibidos del cliente, dado que no necesariamente reflejan la proporción del trabajo ejecutado.

18. En el caso de contratos a precio fijo (que son aquellos en los cuales el contratista acuerda un precio fijo, o una cantidad fija por unidad de producto), el desenlace del contrato de construcción podrá estimarse con suficiente fiabilidad, siempre que se den las siguientes condiciones: a) los ingresos de actividades ordinarias totales del contrato pueden medirse con fiabilidad; b) es probable que la empresa obtenga los beneficios económicos derivados del contrato; c) tanto los costos que faltan para la terminación del contrato, como el grado de avance al final del periodo contable pueden medirse con fiabilidad; y d) los costos atribuibles al contrato pueden identificarse claramente y medirse con fiabilidad, de manera que los costos reales del contrato pueden compararse con las estimaciones previas de estos.

(...)

20. En cualquier caso, los ingresos reconocidos estarán razonablemente asociados con los respectivos costos y gastos de cada periodo, con independencia de la modalidad de contratación y de los anticipos o pagos recibidos. Cuando el valor de los anticipos o pagos recibidos supere el valor de los ingresos causados, la diferencia se reconocerá como un pasivo por ingresos recibidos anticipadamente, el cual se disminuirá en la medida en que se reconozcan los ingresos según el grado de realización.

21. Cuando el desenlace de un contrato de construcción no pueda ser estimado con fiabilidad: a) los ingresos se reconocerán solo en la medida en que sea probable recuperar los costos incurridos por causa del contrato, y b) los costos del contrato se reconocerán como gastos en el resultado del periodo en que se incurra en ellos.

22. Así mismo, cuando sea probable que los costos totales del contrato excedan los ingresos derivados de este, las pérdidas esperadas se reconocerán inmediatamente como una provisión por concepto de un contrato de carácter oneroso.

23. Un cambio en las estimaciones de los ingresos o costos del contrato, o en el efecto de un cambio en el desenlace esperado del mismo, se tratará como un cambio en las estimaciones contables de acuerdo con lo establecido en la Norma políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

### 3.3. Revelaciones

24. La empresa revelará la siguiente información:

- a) la cuantía y los métodos utilizados para determinar los ingresos y costos reconocidos en el periodo procedentes de contratos de construcción, y
- b) los métodos utilizados para determinar el grado de realización del contrato en curso.

25. Además, para cada uno de los contratos, la empresa revelará lo siguiente:

- a) el monto de los ingresos reconocidos en el resultado del periodo, así como los acumulados;
- b) la cantidad acumulada de costos en los que se haya incurrido y de utilidades o pérdidas reconocidas hasta la fecha; y
- c) la cuantía de los anticipos recibidos y de los valores facturados al cliente.” (Subrayado fuera del texto).

## CONCLUSIONES

De acuerdo con el marco normativo aplicable a las empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, 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 su parte, los recursos en administración corresponden a aquellos recursos que se entregan con el fin de que la parte que los recibe los ejecute o administre en el marco del instrumento jurídico celebrado, sin que se configure una contraprestación por la prestación de un servicio, por la ejecución de una obra o por el suministro de un bien, es decir, sin que exista un pago.

Para realizar el reconocimiento contable de los actos jurídicos celebrados por las empresas públicas, 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 las obligaciones 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 contraprestación por los servicios recibidos, como transferencia, donación, o si los entrega para que la otra parte realice las gestiones correspondientes para la ejecución de los mismos, sin desprenderse de su titularidad y; v) el título por el cual la otra parte recibe los recursos, esto es, si los recibe como contraprestación directa por la prestación de sus servicios, como transferencia, donación o si los recibe en el marco de la administración.

Dichos aspectos, entre otros, deben ser analizados a la luz del tenor literal de los actos jurídicos celebrados. Cuando el contenido de éstos sea confuso, ambiguo y cada parte analice su rol en el convenio o contrato de una forma diferente, esto es, una entienda que recibe los recursos como contraprestación por los servicios prestados, como transferencias, donaciones, entre otros, y la otra entienda que los entrega en administración, son las partes, las llamadas a definir su esencia económica, y de ser el caso, aclarar los términos del contrato o convenio administrativo o interadministrativo.

En atención a que con la consulta se allegó el contrato interadministrativo, esta entidad se permitirá establecer su tratamiento, partiendo de que de las cláusulas del contrato interadministrativo se desprende que la entrega de recursos por parte del Departamento del Tolima a la Empresa se realiza como contraprestación o pago por la construcción de la electrificación rural de la red de media y baja tensión en la zona rural del Municipio de Ataco, y no como recursos que se entregan en administración.

#### **Reconocimiento contable-Egetsa S.A. E.S.P.**

Conforme a lo establecido en la norma de contratos de construcción, se reconocerán como ingresos los provenientes del valor de la contraprestación pactada y las modificaciones, reclamaciones o incentivos asociados al contrato, en la medida en que sea factible la medición fiable de dichos valores y sea probable que resulte un ingreso a partir de estos.

Igualmente se establece que para la determinación de los costos, la empresa debe implementar sistemas de costos de acuerdo con las necesidades de información.

Con respecto a la medición de ingresos y costos derivados de contratos de construcción, se señala que cuando el resultado de un contrato de construcción pueda ser estimado con fiabilidad, los ingresos y los costos asociados con este se reconocerán como ingresos o

costos en el resultado del periodo con referencia al estado de terminación de la actividad contractual en la fecha de presentación.

Para la medición y asociación de ingresos y costos, se tendrá en cuenta el grado de avance de las actividades inherentes al contrato, el cual se determinará a partir de la utilización del método del grado de avance. Para calcular el grado de avance, la empresa definirá cuál de las siguientes opciones tomará:

- a) la proporción de los costos en los que se incurra por el trabajo ejecutado hasta la fecha, en relación con los costos totales estimados (los costos en los que se incurra no incluyen los costos relacionados con actividades futuras como materiales o pagos anticipados);
- b) las inspecciones del trabajo ejecutado; o
- c) la proporción física del contrato de construcción ejecutada hasta la fecha.

Lo anterior, de acuerdo con la naturaleza de la operación y la metodología que mida con mayor fiabilidad la proporción ejecutada, con independencia de los anticipos y pagos recibidos del cliente, dado que no necesariamente reflejan la proporción del trabajo ejecutado.

Por lo tanto, el pago anticipado del 50% y el desembolso del 40% del valor del contrato se reconocerán mediante un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 291025-Contratos de construcción de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO.

Durante la ejecución del contrato, los costos asociados a la construcción de la electrificación rural de la red de media y baja tensión se reconocerán mediante un débito en las subcuentas respectivas de la cuenta 7130-CONSTRUCCIONES y un crédito en las subcuentas y cuentas que representen los pasivos adquiridos en la ejecución del mismo.

De acuerdo con el grado de avance definido por la empresa, se medirán y asociarán los ingresos y costos de las actividades inherentes al contrato de construcción, en la medida en que sea factible la medición fiable de dichos valores y sea probable que resulte un ingreso a partir de estos. Para ello, los costos se reconocerán mediante un débito en la subcuenta 620521-Construcciones, de la cuenta 6205-BIENES PRODUCIDOS, y un crédito en las subcuentas respectivas de la cuenta 7130-CONSTRUCCIONES y, simultáneamente, los ingresos serán reconocidos mediante un débito en la subcuenta 291025-Contratos de construcción, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO o en la subcuenta 131605-Construcciones, de la cuenta 1316-VENTA DE BIENES, según corresponda, y un

crédito en la subcuenta 480838-Contratos de construcción, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

### **Reconocimiento contable-Departamento del Tolima**

Los desembolsos que realiza el Departamento del 50% y 40% del valor del contrato, se reconocerán mediante un débito en la subcuenta 190514-Bienes y servicios, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, y un crédito en la subcuenta y cuenta respectiva al grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO.

Durante la ejecución del contrato, el reconocimiento de la construcción se realizará con un débito en la subcuenta y cuenta respectiva que represente el activo de acuerdo a su naturaleza y destinación, conforme al grado de avance definido por Egetsa S.A. E.S.P., y un crédito en la subcuenta 190514-Bienes y servicios, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO o en la subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, según corresponda, sin detrimento del registro de los descuentos y retenciones que se deriven de la ejecución del respectivo contrato.

\*\*\*

<b>CONCEPTO No. 20201100051221 DEL 03-11-2020</b>
---

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Otros ingresos Costo de venta de bienes Costos de transformación-Bienes
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de contrato interadministrativo celebrado entre la empresa EMSERP E.S.P y el municipio de Pupiales.

<b>2</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros activos Cuentas por pagar
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de contrato interadministrativo celebrado entre la empresa EMSERP E.S.P y el municipio de Pupiales.

Doctor  
WILLIAM CHAVES USAMAG  
Bogotá, D.C

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20205500042672 del día 9 de octubre del 2020 en la cual consulta los registros contables para reconocer un convenio suscrito entre el Municipio de Pupiales y EMSERP E.S.P. para la ejecución de un proyecto de alcantarillado, donde inicialmente la Alcaldía transfirió un avance y el resto del valor será transferido posteriormente.

Pregunta sobre los registros contables por la firma del convenio y por la recepción y ejecución de los recursos, y cuáles son los códigos contables tratándose de recursos recibidos en administración.

Para efectos de resolver la consulta se solicitó remitir el respectivo convenio el cual fue recibido mediante correo electrónico.

En los siguientes términos resolvemos su consulta:

## CONSIDERACIONES

El contrato interadministrativo CI:003-2020. para la ejecución del proyecto Mejoramiento mediante la reposición del alcantarillado combinado de la Urbanización Villa Real Municipio de Pupiales”. celebrado entre el Municipio de Pupiales y EMSERP E.S.P. estipula:

Cláusula 1 - Objeto. Contrato para la ejecución del proyecto Mejoramiento mediante la reposición del alcantarillado combinado de la Urbanización Villa Real Municipio de Pupiales”. Alcance del objeto. El objeto del contrato debe ejecutarse de conformidad con las especificaciones técnicas, acordes con la propuesta del contratista y los estudios previos.

Cláusula 2 - Valor y forma de pago. El valor del contrato es de DOSCIENTOS NOVENTA Y NUEVE Millones NOVECIENTOS OCHENTA Y SEIS MIL CUATROCIENTOS CUARENTA Y SIETE PESOS MCTE (5299.986.447). El valor del contrato se pagará de la siguiente manera. El Municipio entregará al contratista el cincuenta por ciento (50%) del valor del contrato en calidad de anticipo. Una vez se hayan cumplido los requisitos para hacer el desembolso. esto es: se haya expedido el registro presupuestal. se haya aprobado las respectivas garantías. y se haya aprobado por parte de la supervisión el Plan de Inversión del Anticipo. Amortización del Anticipo. El valor entregado como anticipo será amortizado en el acta final de obra, en un porcentaje igual al entregado a título de anticipo. lo anterior significa que para el pago del acta final de obra debe haberse amortizado y legalizado la totalidad del anticipo entregado.

(...)

El 50% del saldo del valor del contrato se pagará mediante actas parciales de avance, previo informe de ejecución y supervisión con recibo a satisfacción por parte del Supervisor.

(...)

Cláusula 3- Plazo de ejecución - Vigencia del contrato. El plazo de ejecución del contrato será desde la suscripción del acta de inicio hasta el 15 de diciembre de 2020.

Cláusula 4- Obligaciones del contratista. Las siguientes son las obligaciones del contratista derivadas del presente contrato: a) Obligaciones de carácter general: Cumplir el objeto del contrato, ejecutando y entregando la obra contratada de acuerdo con los criterios de calidad exigibles y las especificaciones de construcción que hacen parte de las reglas de participación, con sujeción a los precios unitarios estipulados y dentro del plazo establecido. (...) EL CONTRATISTA debe responder por el pago de todos los Impuestos, tasas, gravámenes y contribuciones establecidas por las diferentes autoridades nacionales,



departamentales o municipales y dentro de estos mismos niveles territoriales, las contribuciones, tasas, derechos, tarifas, y multas establecidos por las diferentes autoridades ambientales, que afecten la celebración, ejecución y liquidación del contrato y las actividades que de él se deriven. Estos pagos deben soportarse con las certificaciones correspondientes expedidas y/o validadas por las autoridades competentes. EL CONTRATISTA de obra será el encargado y único responsable de entregar la obra funcionando en las condiciones contratadas.

(...)

Cláusula 5 Obligaciones del Municipio. Las siguientes son las obligaciones del municipio derivadas del presente contrato: 1.- Cancelar el valor del contrato a la forma establecida en el mismo. 2.- Expedir el correspondiente registro presupuestal para garantizar la existencia de partida suficiente para su pago. 3.- Cumplir los deberes de las entidades estatales establecidos en el artículo 4 de la Ley 80 de 1993.” (Subrayado fuera de texto)

### **Consideraciones sobre el pago anticipado**

El párrafo del artículo 40 de la Ley 80 de 1993, por la cual se expide el Estatuto General de Contratación de la Administración Pública, estipula:

“Artículo 40. Del contenido del contrato estatal. Las estipulaciones de los contratos serán las que, de acuerdo con las normas civiles, comerciales y las previstas en esta ley, correspondan a su esencia y naturaleza.

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

En los contratos que celebren las entidades estatales podrán incluirse las modalidades, condiciones y, en general, las cláusulas o estipulaciones que las partes consideren necesarias y convenientes, siempre que no sean contrarias a la Constitución, la ley, el orden público y a los principios y finalidades de esta ley y a los de la buena administración.

(...)

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

Los contratos no podrán adicionarse en más del cincuenta por ciento (50%) de su valor inicial, expresado éste en salarios mínimos legales mensuales.”

La Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado en Concepto 00102 de 2017, manifestó:

“34. Como ha sido afirmado ampliamente por la jurisprudencia del Consejo de Estado, los anticipos se configuran como recursos que la entidad contratante entrega al contratista, incluso antes de la ejecución del contrato, con el objetivo de financiar los costos en que éste debe incurrir para iniciar la ejecución del objeto contractual y no como pago de los trabajos o labores realizadas; de ahí que los mismos se distingan de la figura del pago anticipado, donde los recursos entregados al contratista si están llamados a extinguir –aunque de manera anticipada- la obligación de la parte contratante frente al contratista y, por lo tanto, entran inmediatamente a su patrimonio. En este sentido pueden consultarse las sentencias de la Sección Tercera del Consejo de Estado, del 13 de septiembre de 1999 (Exp. 10.607); de 22 de junio de 2001 (Exp. 13.436) y de 29 de enero de 2004, Exp. 10.779.” (Subrayado fuera de texto).

La Sección Tercera del Consejo de Estado, en Sentencia del 22 de junio de 2001 M.P. Dr. Ricardo Hoyos Duque, indicó que:

“La diferencia que la doctrina encuentra entre anticipo y pago anticipado, consiste en que el primero corresponde al primer pago de los contratos de ejecución sucesiva que habrá de destinarse al cubrimiento de los costos iniciales, mientras que el segundo es la retribución parcial que el contratista recibe en los contratos de ejecución instantánea. Lo más importante es que los valores que el contratista recibe como anticipo, los va amortizando en la proporción que vaya ejecutando el contrato de ahí que se diga que los recibió en calidad de préstamo; en cambio en el pago anticipado no hay reintegro del mismo porque el contratista es dueño de la suma que le ha sido entregada. (...)” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, la misma Sección del Consejo de Estado, en Sentencia con Rad. 31682 del 12 de febrero de 2014, M.P. Mauricio Fajardo Gómez, señaló:

“Por último resulta relevante poner de presente que la fuente normativa de estos dos conceptos, tal como ya se anotó, encuentra su fundamento en el parágrafo del artículo 40 del Estatuto de Contratación Estatal cuyo propósito al incluirlos dentro del mismo precepto más que fincar unas diferencias en su trato jurídico, radica en establecer un límite cuantitativo máximo que no podrá excederse a la hora de pactar su entrega, límite que se

justifica en cuanto las cantidades a desembolsar salen del tesoro público y por tal razón debe tenerse especial cuidado en su manejo.

En consecuencia, para determinar la modalidad de pago pactada en cada caso concreto habrá de acudirse al tenor en que la misma fue plasmada por la entidad estatal en el pliego de condiciones y por las partes en el respectivo negocio jurídico.

Ahora bien, en atención a lo expuesto la Sala considera que pese a que en el caso en examen se encuentra que en el pliego de condiciones se pactó la obligación de efectuar un pago anticipado, al paso que en el contrato se estipuló la entrega de la misma parte del precio a título de anticipo, lo cierto es que establecer con absoluta exactitud cuál fue la modalidad de pago acordada es un asunto que no cobra verdadera relevancia si se tiene en cuenta que por un lado en ambos textos contractuales los términos pactados en cuanto a la forma de pago fueron casi idénticos y de otra parte, sea que se trate de anticipo o de pago anticipado, ciertamente en ambos casos se trata de la obligación que asumió la entidad estatal contratante de pagar, bajo la modalidad correspondiente, el precio acordado como contraprestación a las obligaciones que a su turno asumió el contratista particular y las consecuencias por razón de la inobservancia por parte de la entidad estatal serían las mismas”. (Subrayado fuera de texto).

Desde la perspectiva de la normativa contable pública, 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, establece:

#### “6.1.4 Ingresos

Los ingresos son los incrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios a este patrimonio.

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.”

La norma de contratos de construcción 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, estipula:

## “3. CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN

### 3.1. Reconocimiento

1. Un contrato de construcción se define como el conjunto de actividades que el contratista está obligado a desarrollar para la fabricación de un activo o un conjunto de activos que están estrechamente relacionados entre sí o son interdependientes bien, en términos de su diseño, tecnología y función o bien, en relación con su último destino o utilización. Un contrato de construcción puede abarcar los contratos de prestación de servicios que están directamente relacionados con la construcción del activo, así como los contratos para la demolición o rehabilitación de activos y la restauración del entorno que puede seguir a la demolición de estos.

#### 3.1.1. Ingresos derivados de contratos de construcción

2. Se reconocerán como ingresos provenientes de contratos de construcción el valor de la contraprestación pactada y las modificaciones, reclamaciones o incentivos asociados al

contrato, en la medida en que sea factible la medición fiable de dichos valores y sea probable que resulte un ingreso a partir de estos.

3. En atención a lo anterior, la medición de los ingresos de actividades ordinarias procedentes del contrato estará afectada por diversas incertidumbres, que dependen del desenlace de hechos futuros y, por tanto, se requieren estimaciones que necesitan, a menudo, ser revisadas a medida que los hechos ocurren o las incertidumbres se resuelven. Por consiguiente, la cuantía de los ingresos de actividades ordinarias del contrato puede aumentar o disminuir de un periodo a otro.

(...)

10. Para la determinación de los costos, se implementarán sistemas de costos de acuerdo con las necesidades de información de la empresa.

11. Los costos que se relacionan directamente con los contratos de construcción incluyen, entre otros: mano de obra; materiales; depreciación de las propiedades, planta y equipo usadas en la ejecución del contrato; desplazamiento de los elementos que componen las propiedades, planta y equipo, desde y hasta la localización de la obra; alquileres; diseño y asistencia técnica; costos estimados de los trabajos de rectificación y garantía; y reclamaciones de terceros.

(...)

### 3.2. Medición de ingresos y costos derivados de contratos de construcción

15. Cuando el resultado de un contrato de construcción pueda ser estimado con fiabilidad, los ingresos y los costos asociados con este se reconocerán como ingresos o costos en el resultado del periodo con referencia al estado de terminación de la actividad contractual en la fecha de presentación.

16. Para la medición y asociación de ingresos y costos, se tendrá en cuenta el grado de avance de las actividades inherentes al contrato, el cual se determinará a partir de la utilización del método del grado de avance. Para calcular el grado de avance, se tomará como referencia lo siguiente:

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

b) las inspecciones del trabajo ejecutado; o

c) la proporción física del contrato de construcción ejecutada hasta la fecha.

17. Para establecer el grado de avance del contrato de construcción, se considerará la naturaleza de la operación y la metodología que mida con mayor fiabilidad la proporción ejecutada, y no se tendrán en cuenta los anticipos y los pagos recibidos del cliente, dado que no necesariamente reflejan la proporción del trabajo ejecutado.

18. En el caso de contratos a precio fijo (que son aquellos en los cuales el contratista acuerda un precio fijo, o una cantidad fija por unidad de producto), el desenlace del contrato de construcción podrá estimarse con suficiente fiabilidad, siempre que se den las siguientes condiciones: a) los ingresos de actividades ordinarias totales del contrato pueden medirse con fiabilidad; b) es probable que la empresa obtenga los beneficios económicos derivados del contrato; c) tanto los costos que faltan para la terminación del contrato, como el grado de avance al final del periodo contable pueden medirse con fiabilidad; y d) los costos atribuibles al contrato pueden identificarse claramente y medirse con fiabilidad, de manera que los costos reales del contrato pueden compararse con las estimaciones previas de estos.

(...)

20. En cualquier caso, los ingresos reconocidos estarán razonablemente asociados con los respectivos costos y gastos de cada periodo, con independencia de la modalidad de contratación y de los anticipos o pagos recibidos. Cuando el valor de los anticipos o pagos recibidos supere el valor de los ingresos causados, la diferencia se reconocerá como un pasivo por ingresos recibidos anticipadamente, el cual se disminuirá en la medida en que se reconozcan los ingresos según el grado de realización.

21. Cuando el desenlace de un contrato de construcción no pueda ser estimado con fiabilidad: a) los ingresos se reconocerán solo en la medida en que sea probable recuperar los costos incurridos por causa del contrato, y b) los costos del contrato se reconocerán como gastos en el resultado del periodo en que se incurra en ellos.

22. Así mismo, cuando sea probable que los costos totales del contrato excedan los ingresos derivados de este, las pérdidas esperadas se reconocerán inmediatamente como una provisión por concepto de un contrato de carácter oneroso.

23. Un cambio en las estimaciones de los ingresos o costos del contrato, o en el efecto de un cambio en el desenlace esperado del mismo, se tratará como un cambio en las estimaciones contables de acuerdo con lo establecido en la Norma políticas contables, cambios en las estimaciones contables”

Así mismo, el Catálogo de Cuentas para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan y o administran ahorro del público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones describe la siguiente cuenta:

“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.

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los ingresos causados en cada ejercicio.
- 2- El valor de las devoluciones y legalizaciones inherentes al pago anticipado.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los pagos recibidos anticipadamente por los diferentes conceptos.”

También, el Catálogo de Cuentas expedido para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N°620 de 2015 y sus modificaciones, describe la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, así:

“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.”  
(Subrayado fuera de texto)

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los pagos anticipados por cada uno de los conceptos.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de la amortización durante el periodo de causación del gasto o costo.
- 2- El valor de los bienes y servicios recibidos, los cuales deben ser registrados en las cuentas de activo o gasto que correspondan.

3- El valor reintegrado por la terminación anticipada de los acuerdos que generaron el pago anticipado.

## CONCLUSIONES

De acuerdo con el Marco Normativo aplicable a las Empresas que no Cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, 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 su parte, los recursos en administración corresponden a aquellos recursos que se entregan con el fin de que la parte que los recibe, los ejecute o administre en el marco del instrumento jurídico celebrado, sin que se configure una contraprestación por la prestación de un servicio, por la ejecución de una obra o por el suministro de un bien, es decir, sin que exista un pago.

Para realizar el reconocimiento contable de los actos jurídicos celebrados por las empresas públicas, 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 las obligaciones 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 contraprestación por los servicios recibidos, como transferencia, donación, o si los entrega para que la otra parte realice las gestiones correspondientes para la ejecución de los mismos, sin desprenderse de su titularidad y; v) el título por el cual la otra parte recibe los recursos, esto es, si los recibe como contraprestación directa por la prestación de sus servicios, como transferencia, donación o si los recibe en el marco de la administración.

Dichos aspectos, entre otros, deben ser analizados a la luz del tenor literal de los actos jurídicos celebrados. Cuando el contenido de éstos sea confuso, ambiguo y cada parte analice su rol en el convenio o contrato de una forma diferente, esto es, una entienda que recibe los recursos como contraprestación por los servicios prestados, como transferencias, donaciones, entre otros, y la otra entienda que los entrega en administración, son las partes, las llamadas a definir su esencia económica, y de ser el caso, aclarar los términos del contrato o convenio administrativo o interadministrativo.

En atención a que con la consulta se allegó el contrato interadministrativo, esta entidad se permitirá establecer su tratamiento, partiendo de que de las cláusulas del contrato



interadministrativo se desprende que la entrega de recursos por parte del Municipio de Pupiales a la Empresa se realiza como contraprestación o pago para la ejecución del proyecto de mejoramiento mediante la reposición del alcantarillado de la Urbanización Villa Real Municipio de Pupiales, y no como recursos que se entregan en administración.

Por lo anterior, los registros contables en cada una de las entidades, son los siguientes:

En la Empresa EMSERP E.S.P:

Conforme a lo establecido en la Norma de contratos de construcción, se reconocerán como ingresos los provenientes del valor de la contraprestación pactada y las modificaciones, reclamaciones o incentivos asociados al contrato, en la medida en que sea factible la medición fiable de dichos valores y sea probable que resulte un ingreso a partir de estos.

Igualmente se establece que, para la determinación de los costos, la empresa debe implementar sistemas de costos de acuerdo con las necesidades de información.

Con respecto a la medición de ingresos y costos derivados de contratos de construcción, se señala que cuando el resultado de un contrato de construcción pueda ser estimado con fiabilidad, los ingresos y los costos asociados con este se reconocerán como ingresos o costos en el resultado del periodo con referencia al estado de terminación de la actividad contractual en la fecha de presentación.

Para la medición y asociación de ingresos y costos, se tendrá en cuenta el grado de avance de las actividades inherentes al contrato, el cual se determinará a partir de la utilización del método del grado de avance. Para calcular el grado de avance, la empresa definirá cuál de las siguientes opciones tomará:

- a) la proporción de los costos en los que se incurra por el trabajo ejecutado hasta la fecha, en relación con los costos totales estimados (los costos en los que se incurra no incluyen los costos relacionados con actividades futuras como materiales o pagos anticipados);
- b) las inspecciones del trabajo ejecutado; o
- c) la proporción física del contrato de construcción ejecutada hasta la fecha.

Lo anterior, de acuerdo con la naturaleza de la operación y la metodología que mida con mayor fiabilidad la proporción ejecutada, con independencia de los anticipos y pagos recibidos del cliente, dado que no necesariamente reflejan la proporción del trabajo ejecutado.

Por lo tanto, el pago anticipado del 50% por parte del Municipio se reconocerá mediante un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 291025-Contratos de construcción de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO.

Durante la ejecución del contrato, los costos asociados a la construcción de la reposición del alcantarillado de la Urbanización Villa Real Municipio de Pupiales se reconocerán mediante un débito en las subcuentas respectivas de la cuenta 7130-CONSTRUCCIONES y un crédito en las subcuentas y cuentas que representen los pasivos adquiridos en la ejecución del mismo.

De acuerdo con el grado de avance definido por la empresa, se medirán y asociarán los ingresos y costos de las actividades inherentes al contrato de construcción, en la medida en que sea factible la medición fiable de dichos valores y sea probable que resulte un ingreso a partir de estos.

Para ello, los costos se reconocerán mediante un débito en la subcuenta 620521-Construcciones, de la cuenta 6205-BIENES PRODUCIDOS, y un crédito en las subcuentas respectivas de la cuenta 7130-CONSTRUCCIONES y, simultáneamente, los ingresos serán reconocidos mediante un débito en la subcuenta 291025-Contratos de construcción, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO o en la subcuenta 131605-Construcciones, de la cuenta 1316-VENTA DE BIENES, según corresponda, y un crédito en la subcuenta 480838-Contratos de construcción, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

En caso de que al cierre del periodo contable, no se haya ejecutado la totalidad del proyecto, únicamente para efectos del cierre de las cuentas de resultado, la empresa reclasificará los saldos de las subcuentas respectivas de la cuenta 7130-CONSTRUCCIONES, a la subcuenta 152002-Construcciones de la cuenta 1520-PRODUCTOS EN PROCESO

En el Municipio de Pupiales:

Los desembolsos que realiza el Municipio del valor del contrato, se reconocerán mediante un débito en la subcuenta 190514-Bienes y servicios, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, y un crédito en la subcuenta y cuenta respectiva al grupo 11-EFFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFFECTIVO.

Durante la ejecución del contrato, el reconocimiento de la construcción se realizará con un débito en la subcuenta y cuenta respectiva que represente el activo de acuerdo a su naturaleza y destinación, conforme al grado de avance definido por la empresa EMSERP E.S.P, y un crédito en la subcuenta 190514-Bienes y servicios, de la cuenta 1905-BIENES Y

SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO o en la subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, según corresponda, sin detrimento del registro de los descuentos y retenciones que se deriven de la ejecución del respectivo contrato.

\*\*\*

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto No. 20202000021111 del 27-05-2020  
20202000027301 del 01-07-2020  
20202000041331 del 26-08-2020  
20202000051651 del 06-11-2020  
20201100067091 del 21-12-2020

\*\*\*

**2.25 GASTOS DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN****CONCEPTO No. 20202000019771 DEL 04-05-2020**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Gastos de administración y operación Costos de venta de servicios Cuentas por pagar Cuentas por cobrar Ingresos-Venta de servicios
	<b>SUBTEMAS</b>	Procedimiento contable para el reconocimiento de los recursos del Sistema General de Participaciones (SGP), girados por el Ministerio de Salud y Protección Social a las cuentas maestras de las Empresas Sociales del Estado (ESE) para el pago de aportes patronales.

Doctora  
GLORIA PATRICIA SALAS VARGAS  
Contadora  
Hospital Regional Alfonso Jaramillo Salazar E.S.E  
Líbano-Tolima

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500019442 del día 23 de abril de 2020, en la cual solicita se le indique el procedimiento contable para el registro de los recursos girados directamente por la Nación (Ministerio de Salud y Protección Social) a las cuentas maestras creadas por las Empresas Sociales del Estado-ESE, de las cuales a su vez realizan los pagos de aportes patronales a través de la Planilla Integrada de Liquidación de Aportes -PILA.

Este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

El artículo 53 de la Ley 715 de 2001 por la cual se dictan normas orgánicas en materia de recursos y competencias para organizar la prestación de los servicios de educación y salud, señala lo siguiente:

“Artículo 53. Transferencias de los recursos. La apropiación de los recursos del Sistema General de Participaciones para salud se hará sobre la base del 100% del aforo que aparezca en la Ley de Presupuesto.

Los giros se deberán efectuar en los diez (10) primeros días del mes siguiente al que corresponde la transferencia, a los fondos que para el efecto deben crear y organizar las entidades territoriales.

Los giros correspondientes a los aportes patronales se harán directamente a la entidad u organismo que administra las pensiones, cesantías, salud y riesgos profesionales del sector salud de las entidades territoriales, en la forma y oportunidad que señale el reglamento”. (Subrayado fuera del texto)

Así mismo, los artículos 1° y 3° de la Ley 1797 de 2016 por la cual se dictan disposiciones que regulan la operación del Sistema General de Seguridad Social en Salud y se dictan otras disposiciones, disponen lo siguiente:

“Artículo 1°. Objeto de la ley. La presente ley tiene por objeto fijar medidas de carácter financiero y operativo para avanzar en el proceso de saneamiento de deudas del sector y en el mejoramiento del flujo de recursos y la calidad de la prestación de servicios dentro del Sistema General de Seguridad Social en Salud (SGSSS)

Artículo 3°. (...) A partir de la entrada en vigencia de la presente ley, los recursos correspondientes a los aportes patronales de los trabajadores de las Empresas Sociales del Estado financiados con los recursos del Sistema General de Participaciones, serán manejados por estas Entidades, a través de una cuenta maestra creada para tal fin. La Nación girará directamente a la cuenta maestra de la Empresas Social del Estado los aportes patronales que venían financiando antes de la entrada en vigencia de la presente ley. Por medio de esta cuenta maestra las Empresas Sociales del Estado, deberán realizar los pagos de los aportes patronales a través de la Planilla Integrada de Liquidación de Aportes (PILA). De no utilizarse los recursos para el pago de Aportes Patronales, los excedentes se usarán para el pago de lo No Pos.” (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, la Resolución 004669 de 05 de octubre de 2016, modificada por La Resolución 006346 de 2016, por la cual se reglamenta la operación y registro de las cuentas maestras de las Empresas Sociales del Estado ESE para el manejo de los recursos correspondientes a los aportes patronales, financiados con recursos del Sistema General de Participaciones-SGP, establece:

“Artículo 1. Objeto. La presente resolución tiene por objeto establecer las condiciones de operación y registro de las cuentas maestras por parte de las Empresas Sociales del Estado, así como los instrumentos y procedimientos para el reporte de la información relacionada con el manejo de los recursos del Sistema General de Participaciones destinados para aportes patronales por parte de las entidades financieras en la cual se apertura la cuenta maestra.

Artículo 2. Campo de aplicación. Las disposiciones previstas en el presente acto administrativo serán de obligatorio cumplimiento por parte de las entidades territoriales, las Empresas Sociales del Estado ESE y las entidades financieras.

Artículo 3. Destinación de los recursos de cuentas maestras de las Empresas Sociales del Estado. Los recursos de las cuentas maestras a que refiere la presente resolución, tendrán como fuente exclusiva los recursos del Sistema General de Participaciones-Aportes Patronales y los que destinen las respectivas ESE para cubrir la totalidad de aportes al Sistema de Seguridad Social Integral y Parafiscales y para el pago de aportes a las administradoras de cesantías, incluido el Fondo Nacional del Ahorro FNA”. (...)

Artículo 4. Creación y Manejo de las Cuentas Maestras ESE. Las Empresas Sociales del Estado -ESE deberán suscribir convenios con entidades financieras vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia, para la apertura de las cuentas maestras Cuenta Maestra-Aportes Patronales ESE y Cuenta Maestra-Pagadora ESE, las cuales deberán contener las siguientes condiciones de operación:

#### 4.1. Cuenta Maestra -Aportes Patronales ESE

Las Empresas Sociales del Estado-ESE deberán suscribir convenios para el manejo de los recursos del Sistema General de Participaciones de aportes patronales y recursos propios, la cual se registrará por las siguientes condiciones de operación, registro y reporte de información:  
(...)

#### 4.2. Cuenta Maestra-Pagadora ESE.

Las ESE deberán inscribir una Cuenta Maestra-Pagadora ESE como beneficiaria de la Cuenta Maestra-Aportes Patronales ESE, en la misma entidad financiera donde suscribió el convenio de esta última cuenta. La Cuenta Maestra-Pagadora ESE recibirá exclusivamente los recursos transferidos desde la Cuenta Maestra-Aportes Patronales ESE, para realizar el pago del Sistema de Seguridad Social Integral y Parafiscales a través de la Planilla Integrada

de Liquidación de Aportes-PILA y el pago de cesantías, cuando sea a través de un operador de información. (...)” (Subrayado fuera de texto)

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

#### “6.1.4. Ingresos

Los ingresos son los incrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios a este patrimonio.

#### 6.1.5. Gastos

Los gastos son los decrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con las distribuciones realizadas a los propietarios de este patrimonio. (...)” (Subrayado fuera de texto)

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

### 3. CUENTAS POR PAGAR

#### 3.1 Reconocimiento

Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la empresa con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.” (Subrayado fuera del texto)

Asimismo, el Catálogo General de Cuentas para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, expedido mediante la

Resolución 139 de 2015 y sus modificaciones describe y señala la dinámica de las siguientes grupos y cuentas:

#### “1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD

##### DESCRIPCIÓN

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

#### 2424-DESCUENTOS DE NOMINA

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones de la entidad originadas por los descuentos que realiza en la nómina de sus trabajadores, que son propiedad de otras entidades u organizaciones, y que deben ser reintegrados a estas en los plazos y condiciones convenidos.

#### 2411-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones por pagar a los empleados originadas por los servicios que estos han prestado a la empresa durante el periodo contable y cuya obligación de pago vence dentro de los 12 meses siguientes al cierre del mismo.

#### 4312-SERVICIOS DE SALUD

##### DESCRIPCIÓN

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

#### 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 empresa siempre que no deban ser registrados como costos.

## 5103-CONTRIBUCIONES EFECTIVAS

## DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las contribuciones sociales que la empresa paga, en beneficio de sus empleados, a través de las entidades responsables de la administración de los sistemas de seguridad social o de la provisión de otros beneficios.

## 5107-PRESTACIONES SOCIALES

## DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos que se originan en pagos obligatorios sobre la nómina de las empresas, por concepto de prestaciones sociales.

## 73-SERVICIOS DE SALUD

## DESCRIPCIÓN

En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan el costo en que se incurre por la prestación de servicios de salud en las diferentes unidades funcionales, las cuales tienen asociados centros de costos definidos a nivel de cuenta. (...)” (Subrayado fuera de texto)

**CONCLUSIONES**

Con base en las consideraciones expuestas se desarrolla el siguiente procedimiento contable para el reconocimiento de los recursos del Sistema General de Participaciones (SGP), girados por el Ministerio de Salud y Protección Social a las cuentas maestras de las Empresas Sociales del Estado (ESE) para el pago de aportes patronales.

Reconocimiento de los aportes patronales

Para el efecto se registra un débito en 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, las erogaciones relacionadas con las actividades de planificación, organización, dirección, control y apoyo logístico, y en las subcuentas denominadas Sueldos y Salarios y Contribuciones Efectivas, del grupo 73-SERVICIOS DE SALUD, las erogaciones asociadas con la prestación de servicios de salud.

El registro crédito se efectúa en la subcuenta 251102-Cesantías, 251111-Aportes a riesgos laborales de la cuenta 2511-Beneficios a empleados a corto plazo y las subcuentas 242421-Aportes a fondos pensionales, 242402-Aportes a seguridad social en salud, de la cuenta 2424-DESCUENTOS DE NOMINA.

Reconocimiento del derecho y del ingreso por la prestación de servicios de salud

El reconocimiento del ingreso y de la cuenta por cobrar se realizará cuando surge el derecho, debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1319-SERVICIOS DE SALUD y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 4312-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.

Recaudo de los recursos que transfiere la Nación

Por tanto, teniendo en cuenta que los recursos ingresan a las Cuentas Maestra Aportes Patronales ESE, el recaudo de los recursos que transfiere la Nación, se efectúa mediante un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1319-SERVICIOS DE SALUD.

La ESE podrá habilitar en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS códigos contables a nivel de auxiliares para identificar la Cuenta Maestra-Aportes Patronales ESE y la cuenta Maestra-Pagadora ESE.

Traslados entre la Cuenta maestra Aportes Patronales-ESE a la Cuentas maestra pagadora-ESE.

Este hecho se registra mediante débitos y créditos entre los auxiliares de las subcuentas de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, donde se manejan estos recursos.

### Pago de los aportes patronales

Para el efecto se debitan las cuentas por pagar pertinentes señaladas en el literal a) y acredita la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS

Por medio de este concepto se modifica el literal c del concepto radicado con el N° 20172000056021 dirigido a la ESE Pasto Salud, en lo relacionado con el reconocimiento del recaudo de los recursos que transfiere la Nación en la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, por cuanto los recursos SGP no cumplen con los criterios para contabilizarse en la cuenta 1132-EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO.

Se efectúa mediante un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

\*\*\*

<b>CONCEPTO No. 20202000020201 DEL 12-05-2020</b>
---

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Gastos de administración y operación Gastos de ventas Costos de transformación-Servicios de salud
	<b>SUBTEMAS</b>	Registro de los Honorarios, al ser eliminada la subcuenta 510802

Doctor  
EDGAR HERNANDO CASTELLANOS TORRES  
Contador Público  
E.S.E. Centro de Salud San Vicente Ferrer de Saboya  
Saboya, Boyacá

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500018312, el día 16 de abril de 2020, mediante la cual consulta:

“Soy el contador de la E.S.E. CENTRO DE SALUD SAN VICENTE FERRER DE SABOYA CÓDIGO ENT097000000, quiero pedir el favor de una consulta respecto que la cuenta de honorarios 510802 va hasta este trimestre enero-marzo. Quiero saber los honorarios en que cuenta se reclasifican”.

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

**CONSIDERACIONES**

Por otra parte, el numeral 4.1.2. Representación fiel una de las características fundamentales que hacen parte de las características cualitativas de la información financiera contenidas en el Marco Conceptual para Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, 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.

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. (...).

Además, en los principios de contabilidad pública, el de esencia sobre la forma contenido en el Marco Conceptual para Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, establece:

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

El 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, anexo a la Resolución 414 de 2015 y sus modificaciones, frente la definición y reconocimiento de los gastos y los costos establece:

#### 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 los 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.

#### 6.1.6 Costos

Los costos son los decrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, que están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos y que dan como resultado decrementos en el patrimonio.

Los costos contribuyen a la generación de beneficios económicos futuros, se recuperan, fundamentalmente, por la venta de bienes y la prestación de servicios, razón por la cual tienen relación directa con los ingresos provenientes de las actividades ordinarias de la empresa.

#### 6.2.4 Reconocimiento de costos y gastos

Se reconocerán costos y gastos cuando haya surgido una disminución en los beneficios económicos relacionada con la salida o la disminución del valor de los activos o con el incremento en los pasivos y cuando el costo o el gasto pueda medirse con fiabilidad.

Esto significa que el reconocimiento de los costos y los gastos ocurre simultáneamente con el reconocimiento de aumentos en los pasivos o disminuciones en los activos; por ejemplo, el devengo de salarios o la depreciación de los bienes. (...).

Por otra parte, la descripción y la dinámica de los Grupos 51-DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN, 52-DE VENTAS y 73-SERVICIOS DE SALUD que están 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 e incorporado con la Resolución N° 139 de 2015 y sus modificaciones, señala:

“51-DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN. En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los gastos asociados con actividades de planificación, organización, dirección, control y apoyo logístico; así como los gastos originados en el desarrollo de la operación básica o principal de la empresa siempre que no deban ser registrados como costos.”

“52-DE VENTAS. En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los gastos asociados con actividades directamente relacionadas con la venta de bienes o la prestación de servicios.”

“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.

El concepto de unidad funcional corresponde al conjunto de procesos específicos, procedimientos y actividades, ejecutados secuencialmente y dentro de límites técnicamente establecidos. Son unidades funcionales, las siguientes:

Unidad de urgencias: conjunto de procesos destinados al diagnóstico y tratamiento de personas que han sufrido, o se considera que sufren, afección súbita grave y deben recibir atención inmediata. Los centros de costos de esta unidad funcional son Consulta y procedimientos, y Observación.

Unidad de servicios ambulatorios: conjunto de procesos destinados a la atención ambulatoria de personas para diagnóstico y tratamiento, a través de la ejecución de acciones de recuperación, rehabilitación, prevención y promoción. Los centros de costos de esta unidad funcional son Consulta externa y procedimientos, Consulta especializada, Salud oral, Promoción y prevención, y Otras actividades extramurales.

Unidad de hospitalización: conjunto de procesos destinados a recibir, en condición de internos, los usuarios que necesiten atención clínica permanente, en interrelación con otras unidades clínicas, logísticas y administrativas. Los centros de costos de esta unidad funcional son Estancia general, Cuidados intensivos, Cuidados intermedios, Recién nacidos, Salud mental, Quemados y Otros cuidados especiales.

Unidad de quirófanos y salas de parto: conjunto de procesos destinados a la realización de procedimientos e intervenciones quirúrgicas, atención de parto y recuperación post-anestésica, ya sea en régimen de rutina o de urgencia, ambulatorio o de internación. Los centros de costos de esta unidad funcional son Quirófanos y Salas de parto.

Unidad de apoyo diagnóstico: conjunto de procesos destinados a orientar y precisar el diagnóstico efectuado por el profesional clínico. Los centros de costos de esta unidad funcional son Laboratorio clínico, Imagenología, Anatomía patológica y Otras unidades de apoyo diagnóstico.

Unidad de apoyo terapéutico: conjunto de procesos encaminados a complementar las actividades terapéuticas ejecutadas en las diferentes unidades de internación y/o ambulatorias. Los centros de costos de esta unidad funcional son Rehabilitación y terapias, Banco de componentes anatómicos, Banco de sangre, Unidad renal, Unidad de hemodinamia, Terapias Oncológicas, Farmacia e insumos hospitalarios y otras unidades de apoyo terapéutico.

Unidad de servicios conexos a la salud: conjunto de actividades relacionadas con el servicio de salud, que no se encuentran contempladas en las unidades funcionales descritas anteriormente. Los centros de costos de esta unidad funcional son Medio ambiente, Ancianatos y albergues, Centros y Puestos de salud, Servicios docentes, Investigación científica, Medicina legal, Servicio de ambulancias y Otros servicios. CLASE GRU”

Por último, la Resolución N°433 del 26 de diciembre de 2019 “Por cual se modifica el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público” en su artículo 3° eliminó entre otras, la subcuenta 510802-Honorarios.

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Desde la perspectiva 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, anexo a la Resolución 414 de 2015 y sus modificaciones, los gastos y los costos corresponden a:

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.

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.

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 lo tanto, para el reconocimiento de los honorarios debe evaluarse a que actividad se centran los servicios profesionales prestados por los terceros y proceder de la siguiente manera:

1. Si se trata de una actividad relacionada con actividades de planificación, organización, dirección, control y apoyo logístico, procede un registro en la subcuenta 511179-Honorarios, de la cuenta 5111-GENERALES,
2. Si se trata de actividades relacionadas con la comercialización de bienes o de servicios, se registrarán en la subcuenta 521172-Honorarios, de la cuenta 5211-GENERALES.
3. Si se trata de contratos por prestación de servicios relacionados con los servicios misionales de la E.S.E., deberán imputarse a las subcuentas denominadas “generales”,



según corresponda a alguna de las actividades comprendidas en las cuentas que componen el grupo 73-SERVICIOS DE SALUD.

Para efectos de la reclasificación de los registros que la Entidad venía reconociendo en la eliminada subcuenta 510208-Honorarios, eliminada mediante la Resolución 433 de 2019, deberán seguirse los anteriores lineamientos.

\*\*\*

<b>CONCEPTO No. 20201100067071 DEL 21-12-2020</b>
---

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	<b>TEMAS</b>	Gastos de administración y operación Costos de ventas de servicios Costos de transformación-Servicios públicos
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de energía producida utilizada por la misma empresa productora para el desarrollo de sus actividades.

Doctora  
 LUISA LEÓN  
 Audit Team Member  
 KPMNG S.A.S.  
 Cali, Valle del Cauca

#### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010052172, el día 26 de noviembre de 2020, mediante la cual consulta:

“(…) si una empresa autogeneradora de energía que comercializa esta misma a los usuarios de diferentes municipios y Zonas de interconexión, está obligada a registrar en su contabilidad esta generación así sea para consumos propios, o si por el contrario puede llevar un reporte extra que se informe la generación y su consumo ya que esto es entre la misma compañía (ingreso por generación y costo por comercialización).

(Sic) En algún momento la compañía puede establecer una política de la no contabilización?? (Sic)

(Sic) La compañía debe revelar esto en sus estados financieros?? (Sic)”

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, del Marco Normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, actualizado por la Resolución de la CGN N° 168 de 2020, define:

#### “4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA (...)

##### 4.1. Características fundamentales

13. Las características fundamentales son aquellas que la información financiera debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios, estas son Relevancia y Representación fiel.

##### 4.1.1. Relevancia

14. La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios. La información financiera es capaz de influir en las decisiones de los usuarios si es material y si tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

15. La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la 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 la empresa.

16. La información financiera tiene valor predictivo si puede utilizarse como una variable de entrada en los procesos empleados por los usuarios para pronosticar resultados futuros. La información financiera tiene valor confirmatorio si ratifica o cambia evaluaciones anteriores. Los valores predictivos y confirmatorios de la información generalmente están interrelacionados; así, la información que tiene valor predictivo habitualmente también tiene valor confirmatorio.

##### 4.1.2. Representación fiel

17. La información financiera es útil si representa fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo.

18. Una descripción completa incluye toda la información necesaria para que un usuario comprenda el hecho que está siendo representado y todas las descripciones y explicaciones pertinentes.

19. Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera; 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.

20. Una descripción libre de error significativo quiere decir que no hay errores u omisiones que sean materiales, de forma individual o colectiva, en la descripción del hecho económico y que el proceso utilizado para producir la información presentada se ha seleccionado y aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa exacto en todos los aspectos.

21. La utilidad de la información financiera depende tanto de la relevancia como de la representación fiel. 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 (...)

40. Asociación: Los costos y gastos se reconocen sobre la base de una asociación directa entre los cargos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos. Este proceso implica el reconocimiento simultáneo o combinado de unos y otros si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos.

(...)

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

### 6.1. Definición de los elementos de los estados financieros (...)

#### 6.1.5. Costos

66. Los costos son los decrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, los cuales están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios vendidos, y que dan como resultado decrementos en el patrimonio.

67. Los costos contribuyen a la generación de beneficios económicos futuros y se recuperan, fundamentalmente, por la venta de bienes y la prestación de servicios, razón por la cual tienen relación directa con los ingresos provenientes de las actividades ordinarias de la empresa.

#### 6.1.6. Gastos

68. 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 del valor de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el valor del patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de utilidades o excedentes a los propietarios de este patrimonio.

(...)

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

69. Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación en la información financiera 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 y que tenga un valor que se pueda medir con fiabilidad.

70. La probabilidad, como condición para el reconocimiento, se utiliza con referencia al grado de certidumbre con que los beneficios económicos futuros asociados llegarán o saldrán de la empresa. La certidumbre correspondiente al flujo de los beneficios económicos futuros se evalúa a partir de la información disponible. Así, por ejemplo, cuando es probable que el deudor cancele una cuenta por cobrar, es justificable reconocer tal cuenta por cobrar como un activo. No obstante, algunas cuentas por cobrar podrían no ser canceladas y, por tanto, se reconoce un gasto que represente la reducción esperada en el valor del recurso.

71. La medición fiable, como criterio para el reconocimiento, implica que un elemento tiene un valor que se puede determinar con razonabilidad. En ocasiones, la medición requiere el uso de estimaciones razonables como una parte esencial en la elaboración de los estados financieros, sin que ello menoscabe su fiabilidad. Sin embargo, cuando no se puede hacer una estimación razonable, la partida no se reconoce. Así, por ejemplo, aunque las indemnizaciones asociadas a un litigio en contra de la empresa cumplan las definiciones de pasivo y gasto y la condición de probabilidad para ser reconocidas, no se reconoce ni el pasivo ni el gasto si no es posible medir de forma fiable la indemnización a pagar.

72. El no reconocimiento de un elemento de los estados financieros no se subsana presentando, en las notas a los estados financieros, las políticas contables aplicadas. Sin embargo, la presentación en las notas a los estados financieros puede proporcionar información sobre los elementos que cumplen algunas, aunque no todas, las características de su definición. Dicha presentación también brinda información sobre los elementos que cumplen la definición pero que no se pueden medir fiablemente; en estos casos, la

presentación es apropiada porque proporciona información relevante para la evaluación de la situación financiera de la empresa.

(...)

#### 6.2.4. Reconocimiento de costos y gastos

80. Se reconocen como costos o gastos, los decrementos en los beneficios económicos futuros relacionados con la salida o la disminución del valor de los activos o con la generación o el incremento del valor de los pasivos, cuando el costo o el gasto pueda medirse con fiabilidad.

81. Los costos y gastos se reconocen sobre la base de una asociación directa entre los cargos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos. Este proceso implica el reconocimiento simultáneo o combinado de unos y otros si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos. Así, por ejemplo, los diversos componentes del costo de las mercancías vendidas se reconocerán al mismo tiempo que el ingreso derivado de la venta de los bienes.

82. Cuando se espere que los beneficios económicos futuros que provienen del activo surjan a lo largo de varios periodos contables y la asociación con los ingresos pueda determinarse únicamente de forma genérica o indirecta, los costos y gastos se reconocerán utilizando procedimientos sistemáticos y racionales de distribución. Esto es, a menudo, necesario para el reconocimiento de los costos y gastos relacionados con el uso de activos, tales como propiedades, planta y equipo e intangibles. En estos casos, el costo o gasto correspondiente se denomina depreciación o amortización. Los procedimientos de distribución estarán diseñados con el fin de reconocer el costo o gasto en los periodos contables en que se consuman o expiren los beneficios económicos relacionados con estos recursos.”  
(Subrayado fuera de texto)

Las Normas para el reconocimiento, medición, presentación y revelación 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, actualizadas por la Resolución de la CGN N° 426 de 2019, establecen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS (...)

9. INVENTARIOS (...)

9.2. Medición inicial (...)

## 9.2.2. Costos de transformación (...)

### 9.2.2.2. Prestación de servicios

16. Los costos de prestación de un servicio se medirán por las erogaciones y cargos de mano de obra, materiales y costos indirectos en los que se haya incurrido y que estén asociados a la prestación 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.

17. De manera excepcional, se reconocerán inventarios de prestadores de servicios cuando la empresa haya incurrido en costos, pero no haya reconocido el ingreso asociado, debido a que este no ha cumplido los criterios para su reconocimiento de acuerdo con la Norma de ingresos de actividades ordinarias. El valor de los inventarios de un prestador de servicios se medirá por los costos en los que se haya incurrido y que estén asociados con la prestación del servicio.

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.

(...)

## 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

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

23. 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.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la empresa reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

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

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

27. 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.

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

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



## CONCLUSIONES

De conformidad con las características fundamentales definidas en el Marco Conceptual citado, para que la información contable sea útil para los usuarios y cumpla sus objetivos debe cumplir necesariamente con las características de representación fiel y relevancia. En este sentido, se entiende que la información representa fielmente la realidad de la empresa cuando es completa, neutral y libre de error. Asimismo, se entiende que la información es relevante si su omisión o inexactitud influye significativamente en la toma de decisiones de los usuarios.

Además, conforme lo define el Marco Conceptual citado en las consideraciones, en línea con el principio de asociación, los costos y gastos se deben reconocer en la medida que contribuyan a la obtención de determinados rubros del ingreso. No obstante, los costos se asocian directamente con los ingresos por la venta de bienes o la prestación de servicios, mientras los gastos corresponden a erogaciones no recuperables por la vía del ingreso, pero que resultan necesarias para la operación de la empresa.

Teniendo en cuenta lo anterior, en el contexto señalado en su consulta, se configura un hecho económico susceptible de ser reconocido por la contabilidad, dado que la energía es necesaria para el desarrollo de las actividades de la empresa y si no consumiera parte de la energía que produce, entonces la empresa tendría que comprarla a un tercero.

Por tanto, del total de erogaciones acumuladas en las cuentas de costos de transformación que se relacionan con la energía eléctrica producida, se deben identificar los costos asociados a la energía que se utiliza en el desarrollo de las actividades de la empresa. Estos costos se deben prorratear entre el costo de transformación de la energía para la venta y el gasto por energía eléctrica, en función del uso de la energía consumida que haga la empresa para actividades de producción o prestación del servicio, por un lado, y para actividades de administración o ventas, por el otro.

En consecuencia, la empresa no puede definir en sus políticas contables que no reconocerá este hecho económico, toda vez que cumplen los criterios para su reconocimiento contable, en relación con la probabilidad de obtención o salida de beneficios económicos y la medición fiable de estos. Adicionalmente, conforme lo señala el párrafo 72 del Marco Conceptual citado, el no reconocimiento de los hechos económicos no se subsana con la presentación, en las notas a los estados financieros, de las políticas contables aplicadas.

Por tanto, si la empresa no ha realizado el tratamiento contable detallado en este concepto, entonces deberá atender lo dispuesto en la norma 'Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores', específicamente lo definido sobre la

corrección de errores en el periodo actual y, en caso de resultar materiales los errores, la reexpresión de los estados financieros para efectos de presentación.

\*\*\*

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto No. 20202000020491 del 19-05-2020

20202000024821 del 23-06-2020

20201100049641 del 16-10-2020

\*\*\*

**2.26 GASTOS DE VENTAS**

Ver concepto relacionado con esta clasificación:

Concepto No. 20202000020201 del 12-05-2020  
20202000024821 del 23-06-2020

\*\*\*

**2.27 GASTO POR DETERIORO, DEPRECIACIONES, AGOTAMIENTO, AMORTIZACIONES Y PROVISIONES**

Ver concepto relacionado con esta clasificación:

Concepto No. 20202000051211 del 03-11-2020

\*\*\*

**2.28 GASTOS-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES**

Ver conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto No. 20202000003741 del 14-02-2020  
20202000017871 del 02-04-2020  
20202000031481 del 02-07-2020

\*\*\*

**2.29 GASTOS DE ACTIVIDADES Y/O SERVICIOS ESPECIALIZADOS**

Ver conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto No. 20201100049641 del 16-10-2020

\*\*\*

**2.30 GASTOS-OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**2.31 OTROS GASTOS****CONCEPTO No. 20201100051141 DEL 03-11-2020**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Otros gastos
	<b>SUBTEMAS</b>	Cuenta contable donde debe reconocer Contraprestación económica derivada del Permiso Especial de Acceso al Área de Restricción Vehicular en Bogotá

<b>2</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Ingresos fiscales
	<b>SUBTEMAS</b>	Cuenta contable donde debe reconocer Contraprestación económica derivada del Permiso Especial de Acceso al Área de Restricción Vehicular en Bogotá

Doctora  
 EMILCE DONOSO CALDERÓN  
 Analista de Contabilidad  
 Central de Inversiones S.A. -CISA  
 Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010040952, el día 24 de septiembre de 2020, mediante la cual solicita orientación respecto a la cuenta contable donde debe reconocer el valor pagado por concepto de pico y placa solidario que se realiza a la Secretaria de Movilidad de Bogotá en virtud del Decreto 208 de 21 de septiembre de 2020 por valor de \$ 2.066.200, puesto que, por ser por ser una entidad pública la que recibe este pago considera que debe ser reportada como cuenta reciproca.

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

## CONSIDERACIONES

El numeral 19 del artículo 2 del Decreto Distrital 208 del 2020 “Por medio del cual se establece una medida transitoria de restricción de circulación vehicular en la ciudad de Bogotá y se dictan otras disposiciones”, indica:

“Artículo 2º.-EXCEPCIONES. Exceptuar de la restricción consagrada en el artículo 1º del presente Decreto a las siguientes categorías de vehículos automotores tipo automóvil, camioneta o campero de servicio particular:

(...)

19. Los vehículos cuyo propietario o locatario haya solicitado voluntariamente el Permiso Especial de Acceso a Área con Restricción Vehicular ("Pico y Placa Solidario") y haya aceptado y cumplido todos los términos y condiciones, establecidos por la Secretaría Distrital de Movilidad, para acceder al mismo.”

Por otro lado, el Decreto Distrital 749 de 2019 “Por medio del cual se implementa en el Distrito Capital el Permiso Especial de Acceso a Área con Restricción Vehicular”, indica:

“Artículo 2. Ámbito de aplicación. Él área geográfica de restricción al tránsito vehicular corresponde a la totalidad del área interior del perímetro urbano de la ciudad. En consecuencia, la solicitud del Permiso Especial de Acceso a Área con Restricción Vehicular en dicha área, se podrá realizar por las personas naturales y jurídicas, identificadas en el Registro Único Nacional de Tránsito-RUNT como propietario o locatario, del vehículo, que voluntariamente acuerden con el Distrito Capital pagar un precio público, según el periodo por el que lo solicite y le sea aprobado cumpliendo con los requisitos señalados en el presente Decreto.

(...)

Artículo 4. Contraprestación económica por el Permiso Especial de Acceso al Área de Restricción Vehicular. La contraprestación económica corresponde al precio público que se fija por parte de la Secretaría Distrital de Movilidad, según el periodo de tiempo que voluntariamente solicite y pague la persona natural o jurídica para utilizar el Permiso Especial de Acceso a Área de Restricción Vehicular, a favor del Distrito Capital.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte la Corte Constitucional en la Sentencia C-927 de 2006, establece:

“TASA Y PRECIOS PUBLICOS-Diferencias

Tanto las tasas como los precios públicos parten en principio del mismo supuesto, esto es, el Estado entrega bienes o presta servicios frente a los cuales es posible obtener a cambio una retribución. Sin embargo, mientras que en el caso de los “precios públicos” la obligación surge de una relación eminentemente contractual o voluntaria fundada en el postulado de la autonomía de la voluntad (origen ex contractu); en tratándose de las tasas dicha obligación emana de la potestad tributaria del Estado que se ejerce mediante ley (origen ex lege). En este sentido, mientras que el contribuyente en el caso de las tasas a partir de su solicitud, se compromete de manera coercitiva con el pago de una suma de dinero en la recuperación del costo que le implica al Estado la prestación de una actividad, bien o servicio de interés público o general; el beneficiario en el caso de los precios públicos asume el compromiso de pagar una remuneración como contraprestación conmutativa por un bien o servicio que se demanda siempre de forma voluntaria, en aras de obtener una ventaja o utilidad económica frente al resto de la población como beneficio derivado de la cancelación de dicha erogación pecuniaria.” (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, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 139 de 2015 y sus modificaciones, respecto a las siguientes cuentas, indica:

“2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR

#### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones contraídas por la entidad, en desarrollo de sus actividades, diferentes a las enunciadas en las cuentas anteriores.

#### DINÁMICA

##### SE DEBITA CON:

- 1-El valor del pago total o parcial de las obligaciones por los diferentes conceptos.
- 2-El valor de las cuentas por pagar que se den de baja.

##### SE ACREDITA CON:

- 1-El valor de las obligaciones por los diferentes conceptos.

(...)

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.

Los recursos que las entidades de gobierno entreguen para la creación de una entidad que no se constituya como una empresa societaria se registrarán en la subcuenta Aportes en entidades que no se constituyeron como empresas societarias.

## DINÁMICA

## SE DEBITA CON:

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

## SE ACREDITA CON:

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

Por otro lado, el Marco conceptual para la preparación y presentación de la información financiera del Marco normativo que utilizan las entidades de Gobierno, contenido en el Anexo de la Resolución 533 de 2015, define los elementos de los estados financieros y en relación con los ingresos, señala:

## “6.1.4. Ingresos

Los ingresos son los incrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio producidos a lo largo del periodo contable (bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como salidas o decrementos de los pasivos) que dan como resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad.

Los ingresos de las entidades de gobierno surgen de transacciones con y sin contraprestación

La mayoría de los ingresos del gobierno provienen de transacciones sin contraprestación. Un ingreso producto de una transacción sin contraprestación es aquel que recibe la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación que se aproxime al valor de mercado del recurso recibido, es decir, la entidad no entrega nada a cambio del recurso recibido o, si lo hace, el valor entregado es menor al valor de mercado del recurso recibido.

(...)

## 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.

(...)

1.4. Retribuciones, aportes sobre la nómina, rentas parafiscales, multas y sanciones

27. Los ingresos por retribuciones, aportes sobre la nómina, rentas parafiscales, multas y sanciones corresponden a ingresos sin contraprestación determinados en las disposiciones legales, que se originan, entre otros, en las retribuciones que efectúan los usuarios de un servicio a cargo del Estado, en los pagos obligatorios derivados de la relación laboral de entidades públicas y privadas, en los gravámenes que afectan a un determinado y único grupo social y económico los cuales se utilizan en su beneficio, y en los pagos obligatorios que efectúan terceros como consecuencia de la infracción a requerimientos legales.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, incorporado con la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, señala:

“4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS



**DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de los ingresos causados por la entidad que se originan por conceptos tales como contribuciones, tasas, multas, sanciones, estampillas y cuotas de sostenimiento.

**DINÁMICA****SE DEBITA CON:**

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

**SE ACREDITA CON:**

1-El valor causado por los diferentes conceptos.”

**CONCLUSIONES**

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

El Permiso Especial de Acceso a Área con Restricción Vehicular, de que trata el Decreto Distrital 749 de 2019 y sus modificaciones, indica que la contribución económica que voluntariamente acuerdan las personas naturales o jurídicas con el Distrito Capital de Bogotá, a cambio de acceder libremente al área interior del perímetro urbano de la ciudad con Restricción Vehicular corresponde a un precio público.

Teniendo en cuenta la Sentencia C-927 de 2006, el precio público parte del supuesto de que el Estado entrega bienes o presta servicios frente a los cuales es posible obtener a cambio una retribución, donde la obligación surge de una relación eminentemente contractual o voluntaria fundada en el postulado de la autonomía de la voluntad y el beneficiario asume el compromiso de pagar una remuneración como contraprestación conmutativa por un bien o servicio que se demanda siempre de forma voluntaria, en aras de obtener una ventaja o utilidad económica frente al resto de la población como beneficio derivado de la cancelación de dicha erogación pecuniaria, diferenciándolo de los impuestos, las tasas y las contribuciones.

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, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 139 de 2015 y sus modificaciones, no contempla una clasificación específica para este tipo de retribuciones. El proceso de aprobación y creación de cuentas por parte de la CGN se lleva a cabo anualmente una vez efectuado el estudio respectivo, por lo cual, mientras se define lo anterior, el reconocimiento de este hecho económico se realizará de la siguiente manera:

La empresa Central de Inversiones S.A. debe reconocer tal hecho económico como un gasto mediante un débito en la subcuenta 589090-Otros gastos diversos, de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, y un crédito en la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Cuando realice el pago a la Secretaría de Movilidad deberá registrar un débito en la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Por su parte, con base en Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, incorporado con la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, la Secretaría de Movilidad, clasificará el ingreso percibido por el Permiso Especial de Acceso a Área con Restricción Vehicular, de que trata el Decreto Distrital 749 de 2019 y sus modificaciones, como Ingreso de transacciones sin contraprestación, en la subcuenta 411090-Otras Contribuciones, tasas e ingresos no tributarios de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Dado el carácter transitorio, estos hechos económicos no serán objeto de reporte como operación recíproca hasta tanto se defina la eventual creación de una subcuenta específica para este tipo de casos.

\*\*\*

Ver conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto No. 20202000051651 del 06-11-2020  
20201100067091 del 21-12-2020

\*\*\*

**2.32 CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**2.33 COSTO DE VENTAS DE BIENES**

Ver concepto relacionado con esta clasificación:

Concepto No. 20202300001971 del 03-02-2020  
20202000051221 del 03-11-2020

\*\*\*

**2.34 COSTO DE VENTAS DE SERVICIOS**

Ver conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto No. 20202300019771 del 04-05-2020  
20202300020491 del 19-05-2020  
20202300067071 del 21-12-2020

\*\*\*

**2.35 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-BIENES**

Ver concepto relacionado con esta clasificación:

Concepto No. 20202300001971 del 03-02-2020  
20202000051221 del 03-11-2020

\*\*\*

**2.36 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-SERVICIOS DE SALUD**

Ver concepto relacionado con esta clasificación:

Concepto No. 20202000020201 del 12-05-2020  
20202000051211 del 03-11-2020

\*\*\*

**2.37 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-SERVICIOS DE TRANSPORTE****CONCEPTO No. 20202000039101 DEL 27-07-2020**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Costos de transformación -Servicios de transporte
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de convenios por prestación de servicios por parte de la Policía Nacional para el fortalecimiento e implementación de la seguridad en el sistema Metro en el Valle de Aburrá.

Doctora  
 NORA YASMIN CASTAÑO SÁNCHEZ  
 Jefe de Gestión Contable  
 Empresa de Transporte Masivo del Valle de Aburrá Ltda.  
 Medellín -Antioquia

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20205500031562, del día 10 de julio de 2020, en el cual formula la siguiente consulta:

“El Metro de Medellín suscribió el convenio interadministrativo CN20180338 con la Policía Nacional con el objeto “Aunar esfuerzos entre la Empresa de Transporte Masivo Metro LTDA. y la Policía Nacional con el fin que esta última en el ámbito de sus precisas competencias, coadyuve en el fortalecimiento e implementación de la seguridad en el sistema Metro en el Valle de Aburrá.”

Teniendo presentes las características del contrato y las condiciones de la Empresa de Transporte Masivo como EICE, la prestación del servicio de seguridad derivada del contrato en mención es clasificado como un servicio (costo operativo) del sistema y tiene una característica de asociación con la generación del ingreso catalogándolo como un costo de servicio y realizando los registros en la cuenta contable 740202-Generales.

Teniendo presente los lineamientos de la reciprocidad y previas consultas desarrolladas a la Contaduría General de la Nación por parte de la Policía Nacional (Entidad de Gobierno), se detalla que el hecho económico no es consecuente para ser catalogado como un costo y tendría que ser registrado con el fin de cumplir con la reciprocidad entre cuentas, en el gasto (concepto No.20182000025961 del 27-04-2018).

Por lo anterior agradecemos de su colaboración con la aclaración del manejo contable y reciprocidad que debería manejar esta transacción teniendo presentes las características de la Empresa de Transporte Masivo del Valle de Aburra (Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público-resolución 414).” En los siguientes términos se da respuesta a la consulta:

## CONSIDERACIONES

El convenio CN201 8-0338 suscrito entre la Empresa de Transporte Masivo del Valle de Aburrá Ltda. y la Policía Nacional-Metropolitana del Valle de Aburrá, en sus cláusulas primera y segunda, señala:

“Primera: OBJETO: Aunar esfuerzos entre la Empresa de Transporte Masivo Metro LTDA y la Policía Metropolitana del Valle de Aburrá con el fin que esta última en el ámbito de sus precisas competencias, coadyuve en el fortalecimiento e implementación de la seguridad en el sistema Metro en el Valle de Aburrá.

SEGUNDA -ALCANCE: LA EMPRESA aportará económicamente a la Policía Metropolitana del Valle de Aburrará, para cubrir las necesidades que demanda el servicio de Policía.

LA POLICÍA NACIONAL, a través de la Policía Metropolitana del Valle de Aburrá, en el ámbito de sus precisas competencias, coadyuve en el fortalecimiento e implementación de la seguridad en el sistema Metro, para garantizar los derechos, libertades públicas y la convivencia pacífica, necesaria para satisfacer la tranquilidad que requiere la operación del Sistema de Transporte Masivo Metro, incluyendo los diferentes medios operados por LA EMPRESA, férreo líneas A, B y C, cables K, J, L, y H, buses línea 1 y tranvía”. (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público anexo a la Resolución 139 de 2015 y sus modificaciones, describe la siguiente cuenta, así:

### 7402-SERVICIO DE TRANSPORTE TERRESTRE

#### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los costos originados en la prestación del servicio de transporte terrestre de pasajeros y de carga.

**DINÁMICA****SE DEBITA CON:**

- 1-El valor de los costos en que se incurra por los diferentes conceptos.
- 2-El valor de la cancelación, al final del periodo contable, de la subcuenta Traslado de Costos (*Cr*), contra un crédito en las subcuentas de acumulación de costos.

De otra parte, el concepto 20182000025961 expedido por la CGN para la Policía Nacional señaló en las conclusiones:

(...) “a partir de la aplicación del nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno, la recepción de estos aportes por parte de la Policía, se crearon las subcuentas 136456-Servicios de Seguridad y Escolta de la cuenta 1364-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, y 480848-Servicios de seguridad y escolta de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, del Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución N° 620 de 2016 y sus modificaciones.”

Con relación a las operaciones recíprocas, el literal d) el numeral 2.3.22. del Instructivo 001 de 2019 sobre las instrucciones relacionadas con el cambio de período contable 2019/2020 señala:

“ 2.3.22. Operaciones que no deben reportarse como recíprocas

d) las subcuentas de la clase 7-COSTOS DE TRANSFORMACIÓN por cuanto el saldo de estas subcuentas se traslada periódicamente a las subcuentas de la clase 6-COSTO DE VENTAS, o al grupo 15-INVENTARIOS.” (Subrayado fuera de texto)

**CONCLUSIONES**

De acuerdo con lo expuesto en las consideraciones se puede establecer que se trata de un convenio en el que la Policía atiende funciones propias de su cometido estatal para garantizar la seguridad en el Sistema de Transporte Masivo, para lo cual se ha pactado una contraprestación que debe pagar el Metro de Medellín a favor de la Policía Nacional.

Por tanto, tratándose de erogaciones que están directamente relacionados con la prestación del servicio de transporte, deben reconocerse como costo, en la subcuenta que corresponda de la cuenta 7402-SERVICIO DE TRANSPORTE TERRESTRE, con contrapartida 240101-Bienes y Servicios de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

La Policía Nacional por su parte, en atención al Marco Normativo para Entidades de Gobierno y de conformidad con el concepto 20182000025961, la recepción de estos pagos, los debe reconocer en las subcuentas 138456-Servicios de Seguridad y Escolta de la cuenta

1384 OTRAS CUENTAS POR COBRAR, y 480848 Servicios de seguridad y escolta de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, del Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución 620 de 2016 y sus modificaciones.

Con relación a las operaciones recíprocas se precisa que, de conformidad con literal d), numeral 2.3.22 del Instructivo 001 de 2019 sobre las instrucciones relacionadas con el cambio de período contable 2019/2020, las subcuentas de la clase 7-COSTOS DE TRANSFORMACIÓN no se reportan como operaciones recíprocas por cuanto su saldo se traslada periódicamente a las subcuentas de la clase 6-COSTO DE VENTAS, o al grupo 15-INVENTARIOS, según corresponda. En consecuencia, el reporte en el formato de operaciones recíprocas por pare del Metro de Medellín corresponde al saldo de la subcuenta 634502-Servicio de transporte terrestre, recíproco con la subcuenta 480848-Servicios de seguridad y escolta, reportado por la Policía Nacional.

Se remite copia de este pronunciamiento a la Subcontaduría de Consolidación de la Información para efectos de la verificación de las reglas de eliminación, o de la forma como se eliminarán estos saldos en el proceso de consolidación de la CGN.

\*\*\*

**2.38 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-SERVICIOS PÚBLICOS**

Ver concepto relacionado con esta clasificación:

Concepto No. 20202300067071 del 21-12-2020

\*\*\*

**2.39 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN -SERVICIOS HOTELEROS**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**2.40 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-OTROS SERVICIOS**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**2.41 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS-ACTIVOS CONTINGENTES**

Ver concepto relacionado con esta clasificación:

Concepto No. 20201100050811 del 27-10-2020

\*\*\*

**2.42 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS-DEUDORAS FISCALES**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**2.43 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS-DEUDORAS DE CONTROL**

Ver concepto relacionado con esta clasificación:

Concepto No. 20202000055361 del 08-10-2020

\*\*\*

**2.44 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-PASIVOS CONTINGENTES**

Ver concepto relacionado con esta clasificación:

Concepto No. 20202300015051 del 12-03-2020

\*\*\*



**2.45 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-ACREEDORAS FISCALES**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**2.46 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-ACREEDORAS DE CONTROL**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**2.47 ASUNTOS NO CONTEMPLADOS EN UNA CLASIFICACIÓN ESPECÍFICA****CONCEPTO No. 20202000003181 DEL 12-02-2020**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Soporte contable para el reconocimiento de los recursos recibidos por concepto de Costo Medio de Inversión-CMI

Señora  
GESVY YASMIN VERA JAIMES  
Sogamoso, Boyacá

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20205500000182 del 7 de enero de 2020, trasladada por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, mediante la cual señala:

**“HECHOS**

La Contaduría General de la Nación, expidió Concepto No. 201720100052251, relacionado con el procedimiento contable de los recursos recibidos por concepto de Costo Medio de Inversión en los Servicios Públicos domiciliarios de Acueducto y alcantarillado. En las conclusiones expresadas con el concepto se manifiesta:

(...) Así mismo, al ejecutar los recursos recibidos por CMI, la empresa reconocerá un débito por la amortización de la subcuenta 299090-Otros pasivos Diferidos, de la cuenta 2990-Otros Pasivos Diferidos, por las inversiones que cumplan las condiciones para incluir las obras relacionadas directamente con la expansión de los sistemas, así como las reposiciones y rehabilitaciones necesarias para seguir prestando los servicios de igual o mejor forma que en la actualidad y a su vez registra un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 4321-SERVICIO DE ACUEDUCTO o 4322 SERVICIO DE ALCANTARILLADO de acuerdo al tipo de servicio que originó el cobro de CMI. Por lo tanto con base en lo esbozado en el acápite anterior, solicito la siguiente.

## PETICIÓN

Cuál es el soporte contable válido para realizar el reconocimiento del ingreso por este concepto y cuál es el fundamento legal que lo respalda. Esto debido a que se evidencia que algunas empresas de Servicios Públicos realizan el registro contable sin soporte alguno que garantice la ejecución de las obras con cargo a este concepto...”

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

## CONSIDERACIONES

Mediante la Resolución 525 de 2016, la Contaduría General de la Nación (CGN) incorporó, al Régimen de Contabilidad Pública, la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, modificada por la Resolución 625 de 2018, la cual es transversal a los marcos normativos y señala:

### “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.

La administración del sistema documental contable, en cada entidad, será responsabilidad del representante legal o quien haga sus veces. En el caso de las entidades bajo el ámbito de Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF Nación) y del Sistema de Presupuesto y Giro de Regalías (SPGR), la responsabilidad de cada entidad será la que establezcan las normas que regulan dichos sistemas.

En el reconocimiento se afectan las cuentas contables acorde con el hecho; con posterioridad al reconocimiento, las entidades ajustan las partidas inicialmente reconocidas siguiendo los criterios establecidos en los marcos normativos correspondientes. En cada una de las anteriores circunstancias, los hechos económicos que dan origen al reconocimiento, a la medición posterior y a las revelaciones deben estar documentados para ser incorporados en los estados financieros.

Los hechos económicos se documentan a través de soportes, comprobantes y libros de contabilidad; estos documentos deben cumplir con tres características: autenticidad, integridad y veracidad. Es auténtico un documento cuando existe certeza sobre la persona que lo ha elaborado, manuscrito o firmado. Un documento es íntegro cuando no se

encuentra alterado, es decir, cuando no se ha eliminado o adicionado información a la inicialmente establecida en el documento, o cuando no se han modificado los archivos electrónicos. La veracidad de un documento está relacionada con el contenido del mismo, en este sentido, se considera que un documento cumple con esta característica cuando la declaración que contiene corresponde a la realidad.

Los documentos contables pueden encontrarse impresos o en archivos electrónicos. Un archivo electrónico es un documento que contiene información recibida, generada, enviada y almacenada por medios electrónicos, ópticos o similares.

#### 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.”

Igualmente, la Resolución N° 193 de 2016 por la cual se incorpora el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, establece:

#### “3.2.3.1. Soportes documentales

La totalidad de las operaciones realizadas por la entidad deberá estar respaldada en documentos idóneos, de manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria; por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.

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

En cada caso, el documento soporte idóneo deberá cumplir los requisitos que señalen las disposiciones legales que le apliquen, así como las políticas y demás criterios definidos por la entidad.

De conformidad con el desarrollo de la gestión contable por procesos y los manuales de procedimientos implementados en las entidades, se deberá hacer un análisis y evaluación de los diferentes tipos de documentos que sirven de soporte a las operaciones llevadas a cabo, así como de la forma y eficiencia de su circulación entre las dependencias, y entre la entidad y los usuarios externos, con el propósito de tomar las medidas que sean necesarias para garantizar un eficiente flujo de documentos.

De igual forma, se deberán implementar los controles necesarios para garantizar la recepción oportuna de los documentos que se generan en otras entidades, los cuales son fundamentales para la ejecución del proceso contable.”

Las conclusiones del concepto CGN N° 20172000056251 del 6 de julio de 2017, establecen:

“De acuerdo a las consideraciones expuestas anteriormente, se aprecia que el CMI se calculará independientemente para cada servicio, acueducto o alcantarillado, en torno al valor de los activos propiedad del operador y a las inversiones para expansión, reposición y rehabilitación, representados en las variables incluidas para en el cálculo del CMI a incluir en las tarifa que se factura a los usuarios.

El reconocimiento del CMI se realizará en el débito de la subcuenta correspondiente de la cuenta 1318-PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS y el crédito de la subcuenta 299090-Otros pasivos diferidos, de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, en la cual se representa el valor de los pasivos que, en razón a su origen y naturaleza, tienen el carácter de ingresos y afectan varios periodos en los que deberán ser aplicados o distribuidos.

(...)

Así mismo, al ejecutar los recursos recibidos por concepto de CMI, la empresa reconocerá un debito por la amortización de la subcuenta 299090-Otros pasivos diferidos, de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, por las inversiones que cumplan las condiciones para incluir las obras relacionadas directamente con la expansión de los sistemas, así como las reposiciones y rehabilitaciones necesarias para seguir prestando los servicios de igual o mejor forma que en la actualidad, y a su vez registra un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 4321-SERVICIO DE ACUEDUCTO o 4322-SERVICIO DE ALCANTARILLADO de acuerdo al tipo de servicio que origino el cobro de CMI.

Por su parte el registro de la inversión realizada en obras de expansión de los sistemas, así como las reposiciones y rehabilitaciones, se hará con el crédito de la respectiva subcuenta del grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO y el débito en las cuentas correspondientes a la naturaleza del activo adquirido para la expansión, reposición o rehabilitación del servicio o del Gastos según corresponda, sin detrimento del registro de los descuentos y retenciones que se deriven de los respectivos hechos económicos. En cada caso, se dará tratamiento de acuerdo a la norma aplicable vigente contenida en el Marco Normativo para las Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público.”

## CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anteriormente expuestas, se concluye:

Conforme a lo establecido en la Norma de Proceso contable y sistema documental contable y el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, los registros de los hechos económicos deberán estar respaldados por documentos idóneos, a fin de garantizar

información contable pública susceptible de ser inalterada, íntegra y verificada; lo cual se cumple si es posible comprobar a través de diferentes mecanismos, que realmente refleja la situación y actividad de la entidad 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.

Según la Norma de proceso contable y sistema documental contable, es responsabilidad del Representante Legal, o quien haga sus veces, la administración del sistema documental contable, regulando aspectos relativos a los documentos contables, que corresponden a soportes, comprobantes y libros de contabilidad.

En este sentido, si bien un soporte de contabilidad puede originarse de forma externa, es decir, provienen de terceros como consecuencia de las operaciones llevadas a cabo con la entidad, tales como, escritos, contratos, facturas de compra, cuentas de cobro, escrituras, entre otros; o de forma interna, los cuales son los elaborados por la entidad como conciliaciones, nóminas, resúmenes, estadísticas y cuadros comparativos, es la Empresa la que debe definir las políticas y criterios para que los documentos soportes sean idóneos, teniendo en cuenta, además, los requisitos establecidos por autoridades competentes.

Por lo tanto, es la Empresa la que deberá evaluar y definir el soporte contable idóneo que permita el reconocimiento del ingreso en el resultado del periodo, en el cual se ejecuten los recursos recibidos vía tarifa por concepto del Costo Medio de Inversión-CMI.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000004491 DEL 20-02-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Pertinencia de efectuar el reconocimiento de los pagos del 12% de derechos de explotación girados por el concesionario a los Fondos de Salud de Bogotá y Cundinamarca, por parte de la Lotería

Doctor  
MANUEL ANTONIO MORALES AMADO  
Contador  
Lotería de Bogotá

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500005532 del día 6 de febrero de 2020, en la cual consulta lo siguiente:

“La Lotería de Bogotá como concedente del juego de las apuestas permanentes, debe efectuar algún registro contable por los derechos de explotación girados por el concesionario a los Fondos de Salud de Bogotá y Cundinamarca.”

De conformidad con la información telefónica se estableció que la consulta obedece a que el valor del 12% sobre los ingresos brutos a título de derechos de explotación que deben ser girados por el concesionario al Fondo Financiero de Salud, no ingresan a las cuentas bancarias de la Lotería, razón por la cual el consultante tiene la inquietud si sobre estos pagos la Lotería debe efectuar registros contables.

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

**CONSIDERACIONES**

La Ley 643 de 2001, señala:

(...)

ARTICULO 16. MODALIDADES DE OPERACION DE LAS LOTERIAS. Las loterías podrán ser explotadas por intermedio de las modalidades de operación establecidas en la presente ley.



En consecuencia, la entidad territorial podrá operar la lotería tradicional directamente, o mediante asociación o a través de terceros.

(...)

ARTICULO 7o. OPERACION MEDIANTE TERCEROS. La operación por intermedio de terceros es aquella que realizan personas jurídicas, en virtud de autorización, mediante contratos de concesión o contratación en términos de la Ley 80 de 1993, celebrados con las entidades territoriales, las empresas industriales y comerciales del Estado, de las entidades territoriales o con las sociedades de capital público autorizadas para la explotación del monopolio, o cualquier persona capaz en virtud de autorización otorgada en los términos de la presente ley, según el caso. La renta del monopolio está constituida por los derechos de explotación que por la operación de cada juego debe pagar el operador. (Subrayado fuera de texto)

(...)

El artículo 23 de la Ley 1393 de 2010, dispone lo siguiente:

“ARTÍCULO 23. Modifíquese el artículo 24 de la Ley 643 de 2001, que quedará así:

Corresponde al concesionario pagar el doce por ciento (12%) sobre los ingresos brutos a título de derechos de explotación con destino a la salud, más el valor adicional que llegare a existir entre ese porcentaje de derechos de explotación y el doce por ciento (12%) sobre el valor mínimo de los ingresos brutos que por ventas al juego fueron previamente señalados en el contrato como rentabilidad mínima; ese valor adicional lo pagarán los concesionarios a título de compensación contractual con destino a la salud, sin que haya lugar a reclamación o indemnización alguna en su favor.”

Por su parte, el contrato de concesión N° 68 de 2016 para la operación del Juego de apuestas permanentes o chance en los territorios del Distrito Capital de Bogotá y el Departamento de Cundinamarca, celebrado entre la Lotería de Bogotá y el Grupo Empresarial en Línea SA., señala lo siguiente:

“CLÁUSULA PRIMERA.-OBJETO DEL CONTRATO DE CONCESION: El objeto del presente contrato lo constituye el otorgamiento de la CONCESIÓN para la operación del juego de apuestas permanentes o chance, a título de concesión, para que por cuenta y riesgo del CONCESIONARIO, éste ejecute directamente el juego de apuestas permanentes o chance en los Territorios del Distrito Capital de Bogotá y el Departamento de Cundinamarca, bajo el control, fiscalización y supervisión de la Lotería de Bogotá.

CLÁUSULA SEGUNDA.-VALOR.-Que de acuerdo con lo previsto en el artículo 23 de la ley 1393 de 2010, el concesionario GRUPO EMPRESARIAL EN LINEA S.A debe pagar mensualmente a la LOTERIA DE BOGOTÁ, el doce por ciento (12%) sobre los ingresos brutos, a título de derechos de explotación con destino a la salud y, anualmente, como mínimo el valor que por concepto de derechos de explotación estén pactados en la presente cláusula. (Subrayado fuera de texto).

Desde la perspectiva de la normatividad contable pública,

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

(...)

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

#### 6.1.4 Ingresos

Los ingresos son los incrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decremento de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios de este patrimonio. (...)

#### 6.1.5 Gastos

Los gastos son los decrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con las distribuciones realizadas a los propietarios de este patrimonio. (...)

#### 6.1.6 Costos

Los costos son los decrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, que están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos y que dan como resultado decrementos en el patrimonio.” (Subrayado fuera de texto)”

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que en razón a que es al concesionario a quien le corresponde pagar el por ciento (12%) sobre los ingresos brutos a título de derechos de explotación con destino a la salud, estos recursos no cumplen con los criterios para el reconocimiento como ingresos, gastos o costos por parte de la Lotería y por tanto no debe registrarlos en su contabilidad, toda vez que el sujeto pasivo es el Grupo Empresarial en Línea S. A. y los beneficiarios son los fondos territoriales de salud.

Bajo este contexto, si la Lotería considera que debe efectuar algún tipo de control sobre el pago de estas obligaciones por parte del concesionario, puede a su discreción efectuar los registros en cuentas de orden, o hacer las respectivas revelaciones en las notas a los estados financieros, con la información disponible.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202300008401 DEL 02-03-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de convenios interadministrativos firmado por una Empresa de Servicios Públicos con un Municipio.

Doctora  
ANA MILENA RAMÍREZ MUÑOZ  
Contadora Pública

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500003162, el día 24 de enero de 2020, mediante la cual indica:

“Una empresa de servicios públicos descentralizada del orden territorial suscribe convenios interadministrativos con el Municipio para la construcción de redes de acueducto y alcantarillado, así como las interventoras de esos contratos. Reconociendo en la información financiera un ingreso por transferencia y un activo fijo cuando el contratista presenta su factura en la ejecución del contrato, situación que afecta el estado de resultados generando una utilidad que no refleja la realidad de la entidad.

1. Los bienes construidos son activos del Municipio por esta razón ¿qué procedimiento se puede realizar para que los activos construidos no se reflejen en la información financiera de la empresa si no del municipio?.
2. ¿Las empresas de servicios públicos descentralizadas del orden municipal pueden manejar ingresos recibidos para terceros para el proceso de celebración de convenios interadministrativos?
3. En aplicación de la norma internacional ¿cuál sería el procedimiento y registro para la ejecución de los convenios?
4. ¿La empresa de servicios públicos puede cobrar un porcentaje de administración por el manejo y ejecución de esos recursos y cuál es la normatividad que fundamenta dicho proceso?”

Con base en lo anterior, 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, indica:

### “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 complete, 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. (...)

#### 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.” (Subrayado fuera de texto)

### CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, se concluye para cada una de sus preguntas así:

1. Los bienes construidos son activos del Municipio por esta razón, ¿qué procedimiento se puede realizar para que los activos construidos no se reflejen en la información financiera de la empresa si no del municipio? 3. En aplicación de la norma internacional ¿cuál sería el procedimiento y registro para la ejecución de los convenios?

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, así mismo si estos cumplen los criterios definidos para ser reconocidos en los estados financieros.

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 suscritos por la entidad, 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.

En relación al tratamiento contable que debe realizar la entidad una vez ha realizado la evaluación anterior, se adjuntan los siguientes pronunciamientos efectuados por la CGN:

-Radicado CGN N° 20192000013071 del 08 de abril de 2019, dirigido al Doctor Luis Hernando Tarazona Soto, Gerente de la Empresa de Servicios Públicos de Sopó-EMERSOPÓ.

-Radicado CGN N° 20202000000401 del 14 de enero de 2020, dirigido a la Doctora Lina Marcela Sepúlveda Vanegas, Contadora de Empresas Públicas Municipales La Celia.

2. ¿Las empresas de servicios públicos descentralizadas del orden municipal pueden manejar ingresos recibidos para terceros para el proceso de celebración de convenios interadministrativos? 4. ¿La empresa de servicios públicos puede cobrar un porcentaje de administración por el manejo y ejecución de esos recursos y cuál es la normatividad que fundamenta dicho proceso?

Al respecto, me permito manifestar que, atendiendo 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 de contabilidad pública, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación como máxima autoridad contable de la administración pública.

Por lo cual, la CGN no es la entidad competente para pronunciarse sobre los términos consultados, sino que serán las entidades quienes con el apoyo de sus áreas jurídicas deben evaluar su situación particular, de cara a lo establecido en el ordenamiento jurídico a cada caso.

De igual forma, he dado traslado de estas inquietudes a la Dirección General de Apoyo Fiscal 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.

\*\*\*

<b>CONCEPTO No. 20202300009291 DEL 03-03-2020</b>
---

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Lineamientos sobre la transición del Régimen de Contabilidad Pública Precedente al Marco Normativo para Empresas que No Cotizan en el Mercado de Valores, y que No Captan ni Administran Ahorro del Público.

Doctor  
 JUAN GUILLERMO HERRERA LUNA  
 Jefe Oficina Asesora de Control Interno Disciplinario  
 Servicios Postales Nacionales S.A.  
 Ciudad.

#### ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500006842, del 14 de febrero de 2020, en la cual solicita conceptuar sobre lo siguiente:

“(…) establecer de qué forma debió asumir SERVICIOS POSTALES NACIONALES S.A., la transición del marco normativo de COLGAAP a NIIF, teniendo en cuenta que esta entidad pertenece al grupo de empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, específicamente frente a los siguientes puntos que fueron objeto del hallazgo:

1. El Estado Financiero de Apertura (ESFA) a 31 de diciembre de 2015, año de transición hacia las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) no cuenta con libros auxiliares debidamente formalizados que permitan evidenciar el registro de los hechos económicos por tercero.
2. Servicios Postales Nacionales S.A. adoptó por primera vez las Normas Internacionales de Contabilidad, mediante una declaración explícita y sin reservas de cumplimiento con los estándares. Preparó el estado de situación financiera de apertura (ESFA) con corte al 01 de enero de 2015, que sirvió como punto de partida para su contabilidad según las NIIF, en el cual hizo lo siguiente:



- a. Reconocer todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento sea requerido por las NIIF.
- b. No reconocer partidas como activos o pasivos si las NIIF no lo permiten.
- c. Reclasificar partidas reconocidas según los COLGAAP anteriores como un tipo de activo, pasivo o componente de patrimonio, pero que conforme a las NIIF son un tipo diferente de activo, pasivo o componente del patrimonio; y
- d. Aplicar las NIIF al medir todos los activos y pasivos reconocidos.
- e. La entidad, conserva las mismas políticas contables de su estado de situación financiera de apertura (ESFA), en sus estados financieros de transición y en sus estados financieros comparativos conforme a las NIIF.

3. Servicios Postales Nacionales S.A., partió de los saldos del estado financiero de apertura-ESFA, luego tomó los movimientos débitos y créditos que se registraron con el modelo anterior cuenta por cuenta en la misma vigencia 2015 y se llegó a unos saldos mezclados a 31 de diciembre de 2015 (saldos iniciales con Resolución 414 de 2014, movimientos con Decreto 354 y 355 de 2007 y saldos finales producto de esta combinación). Este procedimiento generó unos estados financieros inconsistentes a 31 de diciembre de 2015, dado que mezcló dos marcos conceptuales o impactó los resultados financieros obtenidos a 31 de diciembre de 2016.

4. Para la conformación del ESFA la entidad no aportó los soportes ni de los ajustes para conversión a NICSP de los movimientos débito y crédito ni de las variables utilizadas para el cálculo del deterioro de la cartera y no realizó el ajuste, tal como lo establece el instructivo 2 de 2014, de la eliminación de la provisión de cartera.

5. En lo que respecta el saldo del rubro propiedad planta y equipo, que representa el 23% y 35% del activo, en las vigencias 2015 y 2016, respectivamente, no fue posible establecer su razonabilidad, dada la falta de libros auxiliares a nivel de terceros; incertidumbres generadas por deficiencias en las revelaciones; registro del deterioro acumulado de inmuebles y adicionalmente para los períodos de transición y adopción de las normas internacionales, si bien disponía del inventario físico de bienes muebles y del respectivo avalúo, los mismos no fueron tenidos en cuenta para las mediciones contempladas en las normas internacionales.”

## CONSIDERACIONES

La Resolución N° 414 de 2014, establece:

“ARTÍCULO 1°. Incorporar, como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, dispuestos en el anexo de la presente resolución. (...)

ARTÍCULO 3º. Cronograma. El cronograma de aplicación del marco normativo anexo a la presente resolución, comprende tres períodos: preparación obligatoria, transición y aplicación.

Período de preparación obligatoria. Es el comprendido entre la fecha de publicación de la presente resolución y el 31 de diciembre de 2014. En este período, las empresas darán continuidad a las actividades de preparación para la implementación del marco normativo, teniendo en cuenta los plazos y requisitos que establezcan la CGN y los organismos de inspección, vigilancia y control.

Las empresas presentarán los planes de acción relacionados con la preparación para la implementación obligatoria, a la CGN y a los organismos de inspección, vigilancia y control.

Período de transición: Es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2015. Durante este período, las empresas seguirán utilizando, para todos los efectos legales, el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública. De manera simultánea, prepararán información de acuerdo con el nuevo marco normativo a fin de obtener información financiera que pueda ser utilizada con propósitos comparativos en los estados financieros en los que se aplique por primera vez el marco referido.

Al 1º de enero de 2015, las empresas prepararán el estado de situación financiera de apertura, que es aquel en el que, por primera vez, se miden los activos, pasivos y patrimonio de acuerdo con los criterios del nuevo marco normativo. Este estado no será divulgado al público ni tendrá efectos legales al momento de su emisión.

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

A 31 de diciembre de 2016, las empresas presentarán los primeros estados financieros comparativos con sus respectivas notas bajo el nuevo marco normativo, así:

- a. Estado de situación financiera a 31 de diciembre de 2016, comparado con el del 31 de diciembre de 2015 y con el del 1 de enero de 2015.
- b. Estado de resultado integral del 1 de enero al 31 de diciembre de 2016, comparado con el del 1 de enero al 31 de diciembre de 2015.
- c. Estado de cambios en el patrimonio a 31 de diciembre del 2016, comparado con el del 31 de diciembre de 2015.

d. Estado de flujo de efectivo a 31 de diciembre de 2016, comparado con el del 31 de diciembre de 2015.”

Por su parte, el Instructivo N° 002 de 2014, indicó:

“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.”

El Proceso Contable y Sistema Documental Contable, transversal a los marcos normativos, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública por la CGN mediante la Resolución N° 525 de 2016, modificado por la Resolución N° 625 de 2018, establece:

#### “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.

La administración del sistema documental contable, en cada entidad, será responsabilidad del representante legal o quien haga sus veces. En el caso de las entidades bajo el ámbito de Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF Nación) y del Sistema de Presupuesto y Giro de Regalías (SPGR), la responsabilidad de cada entidad será la que establezcan las normas que regulan dichos sistemas.

En el reconocimiento se afectan las cuentas contables acorde con el hecho; con posterioridad al reconocimiento, las entidades ajustan las partidas inicialmente reconocidas siguiendo los criterios establecidos en los marcos normativos correspondientes. En cada una de las anteriores circunstancias, los hechos económicos que dan origen al reconocimiento, a la medición posterior y a las revelaciones deben estar documentados para ser incorporados en los estados financieros.

Los hechos económicos se documentan a través de soportes, comprobantes y libros de contabilidad; estos documentos deben cumplir con tres características: autenticidad, integridad y veracidad. Es auténtico un documento cuando existe certeza sobre la persona que lo ha elaborado, manuscrito o firmado. Un documento es íntegro cuando no se encuentra alterado, es decir, cuando no se ha eliminado o adicionado información a la inicialmente establecida en el documento, o cuando no se han modificado los archivos electrónicos. La veracidad de un documento está relacionada con el contenido del mismo, en este sentido, se considera que un documento cumple con esta característica cuando la declaración que contiene corresponde a la realidad.

Los documentos contables pueden encontrarse impresos o en archivos electrónicos. Un archivo electrónico es un documento que contiene información recibida, generada, enviada y almacenada por medios electrónicos, ópticos o similares. (...)

#### 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. (...)

### 5. CONSERVACIÓN DE LOS DOCUMENTOS CONTABLES

La tenencia, conservación y custodia de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad tiene como finalidad la consulta y verificación de la información financiera, así como su reproducción de acuerdo con las necesidades de información.

#### 5.1. Medios y tiempo de conservación

La entidad deberá definir los controles internos que permitan garantizar la tenencia, conservación y reproducción de la documentación contable. Por tanto, toda la documentación que constituya evidencia de los hechos económicos debe estar a disposición de los usuarios de la información. En el caso de las entidades que se encuentran bajo el ámbito del Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF Nación) y del Sistema de Presupuesto y Giro de Regalías (SPGR), la responsabilidad de cada entidad por la

conservación y reproducción de la documentación contable, será la que se establezca de acuerdo con las normas que regulan dichos sistemas.

Con independencia de quién administre el sistema de información, la entidad deberá establecer políticas de conservación que le permitan realizar copias de seguridad, de manera que minimice el riesgo por pérdida o daño de la información financiera.

Los soportes, comprobantes y libros de contabilidad pueden conservarse impresos o en cualquier otro medio electrónico, magnético, óptico o similar, siempre y cuando: a) se garantice su reproducción exacta; b) sean accesibles para su posterior consulta; c) sean conservados en el formato en que se hayan generado, o en algún formato que permita demostrar que se reproduce con exactitud la información generada, y d) se conserve toda información que permita determinar el origen, la fecha y la hora en que fue producido el documento.” (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, los numerales 3.2.4 y 3.2.15 del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable anexo a la Resolución 193 de 2016, estipulan:

“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 del texto)

## CONCLUSIONES

Me permito precisar que, de acuerdo con 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-CGN 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.

La CGN, en el marco de sus competencias constitucionales y legales, desarrolló el proyecto de modernización de la regulación contable pública, y como parte de este proceso expidió 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, 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. 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 Normas Internacionales de Información Financiera-NIIF, no significa que las entidades sujetas al ámbito de aplicación de este marco normativo puedan aplicar estas normas propiamente dichas, toda vez que no son iguales.

Por lo tanto, Servicios Postales Nacionales S.A. no debe aplicar las Normas Internacionales de Información Financiera-NIIF ni las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público-NICSP, pues corresponde a normativa expedida por reguladores internacionales. Implementar el proceso contable de una entidad pública bajo ese contexto normativo es incumplir la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública expedido por la CGN, el cual deben observar rigurosa y obligatoriamente.

Ahora bien, con la emisión del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, las empresas sujetas a este marco normativo debieron atender en su momento el cronograma indicado en dicha resolución, el cual comprendía un periodo de preparación obligatoria, transición y aplicación.

Durante el periodo de preparación obligatoria se debieron adelantar las gestiones necesarias para establecer las políticas contables aplicables y los procedimientos para llevar a cabo la implementación del Marco Normativo. Adicionalmente, la empresa debió preparar el estado de situación financiera de apertura a 01 de enero de 2015, siguiendo el

derrotero contemplado en el Instructivo N° 002 de 2014, en el que, por primera vez, se medían los activos, pasivos y patrimonio de acuerdo con los criterios del nuevo marco normativo.

Posteriormente, durante el periodo de transición, Servicios Postales Nacionales S.A debió seguir llevando su contabilidad bajo el Régimen de Contabilidad Pública Precedente para todos los efectos legales. Simultáneamente, la empresa debió estar aplicando las políticas, principios, normas y procedimientos contenidos en el Marco Normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, de forma que la información generada y estructurada mediante los estados financieros permitiera su comparación con la información financiera preparada entre el 01 de enero y el 31 de diciembre de 2016, lapso que corresponde al periodo de aplicación.

Para garantizar la autenticidad, integridad y veracidad de la información generada durante el periodo de transición, la empresa debió documentar en su momento todas las transacciones, operaciones o hechos económicos a través de soportes, comprobantes y libros de contabilidad. Los libros de contabilidad son aquellos que sistematizan cronológicamente los hechos económicos que afectan las partidas de los estados financieros y se clasifican en libros principales y auxiliares. Así las cosas, la empresa debió definir los libros auxiliares que, como mínimo hubiese requerido, al ser Servicios Postales Nacionales S.A. el responsable de estructurar el sistema documental contable y de establecer los controles y procedimientos que permitan garantizar la tenencia, conservación y reproducción de la documentación contable.

De conformidad con lo anterior, y siguiendo los lineamientos del Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública, le corresponde a todas las entidades contables públicas desarrollar el proceso contable y producir estados, informes y reportes contables, y elaborar, desarrollar y aplicar las políticas contables ajustadas a sus condiciones y características particulares, con base en las normas que expida el Contador General de la Nación, para el caso de Servicios Postales Nacionales S.A. debe aplicar el Marco Normativo para Empresas que No Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

Sobre la contabilidad simultánea para la vigencia 2015 y para el ESFA y la obligatoriedad de llevar los libros de contabilidad, la CGN emitió el Concepto N° 20182000005011, el día 20 de febrero de 2018, dirigido al doctor Ronald Elías Suárez Álvarez, jefe nacional de contabilidad e impuestos de Servicios Postales Nacionales S.A., del cual se adjunta copia.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202300013731 DEL 06-03-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado De Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de los ingresos por concepto de transferencia del sector eléctrico según el Artículo 45 de la Ley 99 de 1993.

Doctor  
RODRIGO ANTONIO URREA BELTRAN  
Revisor Fiscal  
E.S.E. Carmen Emilia Ospina  
Neiva, Huila

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 202055000013812, del día 04 de marzo de 2020, mediante la cual solicita se indique cómo se debe presentar el periodo a cual corresponde la información contenida en el estado de resultado integral de la empresa: i) periodos contables terminados al 31/12/2019 y 31/12/2018, como lo sugiere la página 7 de la Guía de Aplicación N° 002 Presentación de Estados Financieros o ii) De 1° enero de 2019 al 31 de diciembre de 2019.

Me permito atender su consulta en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

El párrafo 5 del numeral 1.2. Conjunto completo de estados financieros, de la norma de Presentación de Estados Financieros contenida en el Capítulo VI. Normas para la Presentación de Estados Financieros y Revelaciones de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos aplicable a las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, señala:

“1.2. Conjunto completo de estados financieros

5. Un juego completo de estados financieros comprende lo siguiente: a) un estado de situación financiera al final del periodo contable, b) un estado del resultado integral del periodo contable, c) un estado de cambios en el patrimonio del periodo contable, d) un



estado de flujos de efectivo del periodo contable, e) las notas a los estados, y f) un estado de situación financiera al inicio del primer periodo comparativo cuando la empresa aplique una política contable retroactivamente, cuando realice una reexpresión retroactiva de partidas en sus estados financieros para corregir un error o cuando reclasifique partidas en sus estados financieros. Los estados financieros se presentarán de forma comparativa con los del periodo inmediatamente anterior.” (Subrayado fuera de texto)

El párrafo 6 del numeral 1.3.1. Identificación de los estados financieros, de la norma de Presentación de Estados Financieros contenida en el Capítulo VI. Normas para la Presentación de Estados Financieros y Revelaciones de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos aplicable a las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, establece:

#### “1.3.1. Identificación de los estados financieros

6. La empresa diferenciará cada estado financiero y las notas de cualquier otro tipo de información que presente y destacará la siguiente información: a) el nombre de la empresa, así como cualquier cambio ocurrido desde el estado financiero anterior; b) el hecho de que los estados financieros correspondan a la empresa individual o a un grupo de entidades; c) la fecha del cierre del periodo al que correspondan los estados financieros o el periodo cubierto; d) la moneda de presentación; y e) el grado de redondeo practicado al presentar las cifras de los estados financieros.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

Las Guías de Aplicación, incorporadas al Régimen de Contabilidad Pública (RCP), son documentos que ejemplifican por medio de casos la aplicación de los criterios establecidos en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público y en consecuencia, las empresas podrán tomarlas como referente.

Ahora bien, para la elaboración y presentación del juego completo de estados financieros, la empresa deberá tener en cuenta lo establecido en la norma de Presentación de Estados Financieros del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, la cual señala que identificará cada estado financiero destacando, entre otra información, la fecha del cierre del periodo al que correspondan o el periodo cubierto. Por lo tanto esta deberá, a partir de juicios profesionales, seleccionar la forma como mostrará en el encabezado de los estados financieros los periodos a los cuales pertenece la información, teniendo en cuenta que se deben presentar de forma comparativa con los del periodo inmediatamente anterior.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202300015861 DEL 13-03-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento de cambios de políticas contables.

Brigadier General

IVÁN DELASCAR HIDALGO GIRALDO

Gerente General

Corporación de la Industria Aeronáutica Colombiana-CIAC S.A.

Ciudad

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500004982, el día 04 de febrero de 2020, mediante la cual solicita se indique si las modificaciones que plantea la entidad en el Manual de Políticas Contables requieren realizar la reexpresión de los estados financieros de la entidad, teniendo en cuenta:

“b) Tres (3) de las quince (15) políticas requieren algún grado de modificación sustancial, a saber:

Política 4: “Cuentas por Cobrar”

Redacción actual	Redacción propuesta
<p>7. GENERALIDADES</p> <p>7.2 Medición Posterior</p> <p>Para el efecto, se utilizará, como factor de descuento el IPC anual más 3 puntos, los puntos serán sujetos al resultado del Índice de Precios al Consumidor, toda vez que la tasa de descuento aplicada por la Corporación no podrá ser inferior al 11% Efectiva Anual.</p>	<p>7. GENERALIDADES</p> <p>7.2 Medición Posterior</p> <p>Para el efecto, se utilizará como factor de descuento la tasa de interés bancario corriente para la modalidad de crédito de consumo y ordinario, convertida a tasa nominal, certificada por la Superintendencia Financiera de Colombia, que se encuentre vigente al momento de calcular el deterioro.</p>

## Política 5: “Inventarios”

Redacción actual	Redacción propuesta
<p>6.4 Medición posterior</p> <p>Por su parte, las materias primas y otros suministros mantenidos para su uso en la producción de inventarios se medirán al menor entre el costo y el valor de reposición.</p> <p>El ajuste del inventario se calculará para cada partida. Trimestral.</p>	<p>6.4 Medición posterior</p> <p>Por su parte, a las materias primas e insumos mantenidos para su uso en la producción de bienes y servicios no se les practicarán rebajas para situar su importe por debajo del costo, siempre que se espere que los productos terminados a los que se incorporen serán vendidos, intercambiados o distribuidos al costo o por encima del mismo.</p> <p>El ajuste del inventario por deterioro se calculará para cada partida, por lo menos una vez en la anualidad.</p>

## Política 6: “Propiedad, planta y equipo”

Redacción actual	Redacción propuesta
<p>6.1.4 Activos recibidos en comodato</p> <p>Para el reconocimiento de activos que hagan parte de un comodato. La Corporación, tendrá en cuenta, además, de los parámetros incluidos para el reconocimiento de propiedades, planta y equipo, que se cumplan la definición, de activo y las características propias del mismo. Así:</p> <p>“Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que la Corporación 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.</p> <p>En algunas circunstancias, el control del activo es acompañado con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de</p>	<p>6.1.4 Activos recibidos en comodato</p> <p>Párrafo nuevo:</p> <p>En todo caso, para el reconocimiento de bienes recibidos en comodato será necesario determinar si el bien permanecerá el mayor tiempo de la vida útil del mismo en poder de la Corporación. Para el caso de los bienes inmuebles que se reciban en comodato a partir de la aprobación de esta política, dada su vida útil ilimitada, la Corporación no los registrará como activos, sino que los llevará en cuentas de orden. Los bienes inmuebles en comodato que actualmente tenga la Corporación registrados como activos, se mantendrán hasta la finalización de los contratos correspondientes.</p>

<p>determinar la existencia y control del activo.</p> <p>La Corporación tiene control del recurso si puede, entre otros, decidir:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• El propósito para el cual se destina el activo.</li> <li>• Obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad;</li> <li>• Prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.</li> </ul> <p>Por su parte, la titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente 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 (sic) 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.</p>	
--	--

(...) Por lo anterior, de manera respetuosa me permito formular las siguientes preguntas:

1. ¿Los cambios sugeridos para la política contable No. 4 “Cuentas por Cobrar”, en la medida en que afectan la forma y los resultados del deterioro de las cuentas por cobrar, obligarían a la Corporación a re-expresar sus estados financieros desde el año 2016, a pesar de que el impacto de dichas modificaciones no sea material? o ¿podrían considerarse como cambios en la “estimación contable” y por ende no habría lugar a re-expresar los estados financieros? (...)

Como se observa, el monto de las diferencias en cada año no representa más del 004% de los activos, por lo que el impacto no sería material.

2. ¿Los cambios sugeridos para la política contable No. 5 “Inventarios” si no afectan el valor del deterioro de las materias primas y otros suministros, tal y como así sucede, tendrían implicaciones que obliguen a la re-expresión de los estados financieros?

3. ¿Los cambios sugeridos para la política contable No. 6 “Propiedad, planta y equipo” si no tienen ningún impacto en el Patrimonio de la Corporación, toda vez que los bienes en comodato aparecen tanto en los activos como en los pasivos, así como en los ingresos y en los gastos, por el mismo valor, generando un efecto neto de \$0 en el patrimonio y en el resultado de cada ejercicio, tendrían implicaciones que obliguen a la re-expresión de los estados financieros?”

Con base en lo anterior, este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

### CONSIDERACIONES

La Ley 87 de 1993, Por la cual se establecen normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado y se dictan otras disposiciones, señala:

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

- a) Establecimiento de objetivos y metas tanto generales como específicas, así como la formulación de los planes operativos que sean necesarios;
- b) Definición de políticas como guías de acción y procedimientos para la ejecución de los procesos;
- c) Adopción de un sistema de organización adecuado para ejecutar los planes;
- d) Delimitación precisa de la autoridad y los niveles de responsabilidad;
- e) Adopción de normas para la protección y utilización racional de los recursos;
- f) Dirección y administración del personal conforme a un sistema de méritos y sanciones;
- g) Aplicación de las recomendaciones resultantes de las evaluaciones del control interno;
- h) Establecimiento de mecanismos que faciliten el control ciudadano a la gestión de las entidades;
- i) Establecimiento de sistemas modernos de información que faciliten la gestión y el control;
- j) Organización de métodos confiables para la evaluación de la gestión;
- k) Establecimiento de programas de inducción, capacitación y actualización de directivos y demás personal de la entidad;
- l) Simplificación y actualización de normas y procedimientos.”

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, indica:

#### “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. (...)” (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° 426 de 2019, en el Capítulo VI. Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, señalan:

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

#### 5.1. Políticas contables

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

3. Las políticas contables serán aplicadas por la empresa de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos específicos, se permitirá que la empresa, considerando lo definido en dicho Marco y a partir de juicios profesionales, seleccione y aplique una política contable para el reconocimiento de un hecho económico. En este caso, la empresa seleccionará y documentará la política

atendiendo las características de representación fiel y relevancia de la información financiera. (...)

5. La empresa no puede rectificar políticas contables seleccionadas o aplicadas inapropiadamente mediante la revelación de las políticas contables utilizadas, ni mediante la utilización de notas u otro material explicativo. Si la empresa ha seleccionado o aplicado inapropiadamente una política contable, seguirá lo establecido en esta Norma para la corrección de errores.

6. La empresa cambiará una política contable cuando se realice una modificación al Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público o cuando, en los casos específicos que este lo permita, la empresa considere pertinente un cambio de política que conlleve a la representación fiel y a la relevancia de la información financiera.

7. Los cambios en las políticas contables originados en cambios en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público se aplicarán observando lo dispuesto en la norma que los adopte. Por su parte, los cambios en las políticas contables que en observancia del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público adopte la empresa, se aplicarán de manera retroactiva, es decir, la nueva política se aplicará como si se hubiera aplicado siempre. Para tal efecto, la empresa registrará el ajuste al valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vean afectadas por el cambio de política, en el periodo en el que este ocurra y reexpresará, para efectos de presentación de los estados financieros, los saldos iniciales al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, así como los saldos de los periodos comparativos de los activos, pasivos y patrimonio afectados por el cambio de política.

8. El ajuste de los activos, pasivos y patrimonio afectados por el cambio de política, de los periodos previos a los presentados en los estados financieros, se registrará, por lo general, contra las utilidades acumuladas y, para efectos de presentación, se reexpresarán las utilidades acumuladas y la utilidad del ejercicio de los periodos comparativos. Lo anterior, sin perjuicio de que el ajuste se efectúe en otro componente del patrimonio cuando resulte apropiado.

9. Cuando sea impracticable determinar los efectos que se derivan, en cada periodo específico, del cambio de una política contable sobre la información comparativa en uno o más periodos anteriores para los que se presente información, la empresa aplicará la nueva política contable a los saldos iniciales de los activos y pasivos al principio del periodo más antiguo para el que la aplicación retroactiva sea practicable (el cual puede ser el inicio del

propio periodo corriente) y efectuará el correspondiente ajuste a los saldos iniciales de cada componente del patrimonio que se vea afectado por el cambio.

10. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo corriente por la aplicación de una nueva política contable a todos los periodos anteriores, la empresa ajustará la información comparativa aplicando la nueva política contable de forma prospectiva, es decir, a partir de la fecha en que se cambie la política.

11. El cumplimiento de un requisito será impracticable cuando la empresa no pueda satisfacerlo tras efectuar todos los esfuerzos razonables para hacerlo. Así, para un periodo anterior en particular, será impracticable aplicar un cambio en una política contable retroactivamente si los efectos de la aplicación retroactiva no son determinables; o si la aplicación retroactiva implica establecer suposiciones acerca de cuáles hubieran podido ser las intenciones de la gerencia en ese periodo.

12. También será impracticable aplicar un cambio en una política contable retroactivamente si dicha aplicación requiere estimaciones de valores significativos y si es imposible identificar, objetivamente, en tales estimaciones: a) información que suministre evidencia de las circunstancias existentes en la fecha en que tales valores se reconocieron o midieron o, de la fecha en que la correspondiente información se reveló; y b) información que hubiera estado disponible cuando se autorizó la publicación de los estados financieros de los periodos anteriores.

13. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la empresa haga un cambio en las políticas contables, presentará un estado de situación financiera al inicio del primer periodo comparativo.

14. Cuando la empresa adopte un cambio en una política contable revelará lo siguiente:

a) la naturaleza del cambio;

b) las razones por las cuales la aplicación de la nueva política contable contribuye a la representación fiel y suministra información relevante;

c) el valor del ajuste para cada partida de los estados financieros afectada, tanto en el periodo actual, como en periodos anteriores a los presentados, de forma agregada y en la medida en que sea practicable; y

d) una justificación de las razones por las cuales no se realizó una aplicación retroactiva por efecto del cambio en las políticas contables.

## 5.2. Cambios en una estimación contable



15. Una estimación contable es un mecanismo utilizado por la empresa para medir un hecho económico que, dada la incertidumbre inherente al mismo, no puede medirse con precisión, sino que solamente puede estimarse. Ello implica la utilización de juicios basados en la información fiable disponible y en técnicas o metodologías apropiadas. Son estimaciones contables, entre otras, el deterioro del valor de los activos, el valor razonable de los activos financieros, el valor residual y la vida útil de los activos depreciables, las obligaciones por beneficios posempleo y las obligaciones por garantías concedidas. (...)

17. 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. Un cambio en los criterios de medición aplicados implicará un cambio en una política contable y no un cambio en una estimación contable. Cuando sea difícil distinguir entre un cambio de política contable y un cambio en una estimación contable, se tratará como si fuera un cambio en una estimación contable. (...)” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con el numeral 5. Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, contenido en el Marco Normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, y en atención a lo señalado en el Artículo 4° de la Ley 87 de 1993, es competencia de las entidades establecer las políticas internas que orienten el accionar administrativo de la entidad en cuanto a la producción de información financiera que, acorde con la normativa propia aplicable a la entidad, propendan por el cumplimiento de las características fundamentales de la información financiera definidas en el Régimen de Contabilidad Pública, para garantizar un adecuado proceso contable, bajo la premisa que delimitan las reglas aplicables a las especificidades propias del quehacer, operatividad y entorno de la entidad.

Frente a la solicitud realizada, es preciso aclarar que de acuerdo a lo señalado en el Marco Normativo, cuando la entidad realiza cambios en los criterios de medición aplicados para el reconocimiento de los hechos económicos, estos corresponden a cambios en políticas contables, por lo que no es posible tratar los cambios sugeridos en el Manual de Políticas Contables como cambios en estimaciones.

Así mismo, la norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores señala que cuando las entidades efectúan cambios en las políticas contables, estos se aplicarán de manera retroactiva, es decir, como si los nuevos criterios

se hubieran aplicado desde siempre, para lo cual deberá ajustar el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio afectadas por el cambio de política para el periodo en el que este ocurra y, para efectos de presentación, reexpresará los estados financieros en los saldos iniciales al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, independientemente de que el cambio de la política resulte ser material o no.

Ahora bien, es preciso señalar que de acuerdo con lo señalado en el Marco Conceptual, la materialidad es un aspecto específico de la entidad basada en la naturaleza o magnitud de las partidas, por lo cual es un criterio que se deberá determinar partiendo de las condiciones económicas y financieras de esta, teniendo en cuenta lo siguiente:

Un hecho económico es relevante o importante cuando por sí mismo puede hacer cambiar de opinión a usuarios de la información contable 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 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, incluyendo la naturaleza y la función de cada partida, y la trascendencia del elemento o hecho económico.

\*\*\*

<b>CONCEPTO No. 20202300017141 DEL 18-03-2020</b>
---

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado De Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Cambio de aplicación del marco normativo de la Resolución N° 414 de 2014 a Resolución N° 037 de 2017, por emitir de títulos de deuda pública interna.

Doctora  
 NORA YASMIN CASTAÑO SANCHEZ  
 Jefe de Gestión Contable  
 Empresa de Transporte Masivo del Valle de Aburra Ltda.  
 Bello, Antioquia

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500014942, el día 11 de marzo de 2020, mediante la cual indica lo siguiente:

“El Metro de Medellín Ltda. se encuentra evaluando alternativas de financiación para la adquisición de vehículos de pasajeros en el corto y largo plazo, dentro de las cuales se encuentra como una opción la emisión de títulos de deuda pública interna (Bonos), para este proceso se tendría previsto la inscripción en el Registro Nacional de Valores y Emisores RNVE.

Teniendo en cuenta lo anterior, y con el objetivo de llevar a cabo la adecuada presentación de la información Financiera de la entidad bajo el Marco Contable aplicable, desarrollamos las siguientes consultas:

2. Con lo mencionado ¿El Metro de Medellín Ltda. se encontraría obligado a adoptar el nuevo marco normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, definido en el decreto 2420 de 2015?
3. Si la pregunta anterior es afirmativa. ¿A partir de qué momento la entidad debe aplicar el marco normativo?, ¿cuál sería el periodo de transición para la presentación del balance de apertura?

4. De presentarse la aplicación del Decreto 2420 de 2015, solicitamos nos aclaren, como debe llevarse a cabo la obligación de presentación y validación de la información financiera de apertura y transición en el sistema CHIP de la Contaduría General de la Nación.
5. Si el Metro de Medellín Ltda., desarrolla la presentación de información financiera bajo los criterios definidos en el decreto 2420 de 2015, que procedimiento debería desarrollar para informarle a la Contaduría General de la Nación la decisión tomada y que requerimientos definidos por la entidad diferentes a lo dispuesto en el decreto en mención deben tener presentes.”

Con base en lo anterior, este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

### CONSIDERACIONES

La Resolución N° 037 de 2017, emitida por la CGN, “Por la cual se regula el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público”, indica:

“ARTICULO 2°. Ámbito de aplicación. El Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público debe ser aplicado por las entidades que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y por los negocios fiduciarios que se relacionan a continuación:

a) Empresas que sean emisoras de valores y cuyos valores se encuentren inscritos en el Registro Nacional de Valores y Emisores (RNVE).

(...)

ARTICULO 3°. El Marco Conceptual para la Información Financiera y las Normas de Información Financiera, del Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Publico, corresponderán a lo establecido en los anexos 1, 1.1 y 1.2 del Decreto 2420 de 2015.

(...)

ARTICULO 8°. Incorporar, como parte del Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Publico, el Catálogo General de Cuentas dispuesto en el anexo de la presente Resolución, el cual se utilizara 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 la Contaduría General de la Nación, en las condiciones y plazos que determine este organismo de regulación.

ARTICULO 9°. VIGENCIA. La presente Resolución rige a partir de su publicación en el Diario Oficial, de conformidad con el artículo 119 de la Ley 489 de 1998, observando las siguientes disposiciones:

1. El anexo 1.1 del Decreto 2420 de 2015 (incorporado mediante el Decreto 2496 de 2015) se aplicará para la preparación y presentación de los estados financieros del año 2017 y siguientes, excepto la NIIF 15 y la NIIF 9, las cuales se aplicarán para los periodos que comiencen a partir del 1° de enero de 2018, aun cuando se permite su aplicación anticipada.

(...)

2. El anexo 1.2 del Decreto 2420 de 2015 (incorporado mediante el Decreto 2131 de 2016) se aplicará a partir del 1° de enero de 2018.

Parágrafo. Las fechas de vigencia incorporadas en los anexos 1, 1.1 y 1.2 del Decreto 2420 de 2015 no se tendrán en cuenta como fechas de vigencia de los mismos y, por lo tanto, estas normas solo tendrán aplicación a partir de la fecha de vigencia señalada en los numerales 1 y 2 del presente artículo.

ARTICULO 9°. DEROGATORIAS. La presente Resolución deroga las Resoluciones 743 de 2013, 117 de 2015, 509 de 2015, 576 de 2015, 662 de 2015, 024 de 2016 y 467 de 2016; el artículo 10 de la Resolución 598 de 2014, y demás disposiciones que le sean contrarias.”  
(Subrayado fuera de texto)

La NIIF 1-Adopción por primera vez, incluida en el anexo 1.1 del Decreto 2420 de 2015, indica:

“Alcance

2 Una entidad aplicará esta NIIF en:

(a) sus primeros estados financieros conforme a las NIIF y

(b) en cada informe financiero intermedio que, en su caso, presente de acuerdo con la NIC 34 Información Financiera Intermedia, relativos a una parte del periodo cubierto por sus primeros estados financieros conforme a las NIIF.

3 Los primeros estados financieros conforme a las NIIF son los primeros estados financieros anuales en los cuales la entidad adopta las NIIF, mediante una declaración, explícita y sin

reservas, contenida en tales estados financieros, del cumplimiento con las NIIF. Los estados financieros conforme a las NIIF son los primeros estados financieros de una entidad según NIIF si, por ejemplo, la misma:

(a) presentó sus estados financieros previos más recientes:

(i) según requerimientos nacionales que no son coherentes en todos los aspectos con las NIIF

(ii) de conformidad con las NIIF en todos los aspectos, salvo que tales estados financieros no hayan contenido una declaración, explícita y sin reservas, de cumplimiento con las NIIF;

(iii) con una declaración explícita de cumplimiento con algunas NIIF, pero no con todas;

(iv) según requerimientos nacionales que no son coherentes con las NIIF, pero aplicando algunas NIIF individuales para contabilizar partidas para las que no existe normativa nacional; o

(v) según requerimientos nacionales, aportando una conciliación de algunos importes con los mismos determinados según las NIIF;

(b) preparó los estados financieros conforme a las NIIF únicamente para uso interno, sin ponerlos a disposición de los propietarios de la entidad o de otros usuarios externos;

(c) reparó un paquete de información de acuerdo con las NIIF, para su empleo en la consolidación, sin haber preparado un juego completo de estados financieros, según se define en la NIC 1 Presentación de Estados Financieros (revisada en 2007); o

(d) no presentó estados financieros en periodos anteriores (...)

Reconocimiento y medición

Estado de situación financiera de apertura conforme a las NIIF

6 Una entidad elaborará y presentará un estado de situación financiera de apertura de conforme a las NIIF en la fecha de transición a las NIIF. Éste es el punto de partida para la contabilización según las NIIF. (...)

Presentación e información a revelar (...)

Información comparativa

21 Los primeros estados financieros de una entidad que se presenten conforme a las NIIF incluirán al menos tres estados de situación financiera, dos estados del resultado y otro resultado integral del periodo, dos estados del resultado del periodo separados (si se presentan), dos estados de flujos de efectivo y dos estados de cambios en el patrimonio y

las notas relacionadas, incluyendo información comparativa para todos los estados presentados.” (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, la NIC 1 -Presentación de estados financieros, incluida en el anexo 1 del Decreto 2420 de 2015, señala:

“Conjunto completo de estados financieros

10 Un juego completo de estados financieros comprende:

- (a) un estado de situación financiera al final del periodo;
- (b) un estado del resultado del periodo y otro resultado integral del periodo; (c) un estado de cambios en el patrimonio del periodo;
- (d) un estado de flujos de efectivo del periodo;
- (e) notas, que incluyan un resumen de las políticas contables más significativas y otra información explicativa; y
- (f) un estado de situación financiera al principio del primer periodo comparativo, cuando una entidad aplique una política contable retroactivamente o realice una reexpresión retroactiva de partidas en sus estados financieros, o cuando reclasifique partidas en sus estados financieros.

Características generales (...)

Frecuencia de la información

36 Una entidad presentará un juego completo de estados financieros (incluyendo información comparativa) al menos anualmente. (...) (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones expuestas anteriormente, se concluye en relación a su consulta:

### PREGUNTA 1

La Resolución N° 037 de 2017, emitida por la CGN, “Por la cual se regula el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público”, indica que este debe ser aplicado, entre otras, por las Empresas que sean emisoras de valores y cuyos valores se encuentren inscritos en el Registro Nacional de

Valores y Emisores (RNVE). Por tanto, si la Empresa de Transporte Masivo del Valle de Aburra Ltda., emite los valores y se formaliza la inscripción en el Registro Nacional de Valores y Emisores, debe aplicar el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público.

## PREGUNTA 2

Ahora bien, el proceso de transición a este Marco debe adelantarse de acuerdo a los parámetros establecidos en la NIIF 1 -Adopción por primera vez contenida en el Anexo 1.1 del Decreto 2420 de 2015, en la cual indica que los primeros estados financieros conforme a las NIIF son los primeros estados financieros anuales en los cuales la entidad adopta las NIIF, motivo por el cual la transición corresponderá al periodo comprendido entre el 1° de enero hasta el 31 de diciembre de 2020, por lo tanto se debe elaborar balance de apertura al 1° de enero de 2020. Por consiguiente, la entidad deberá emitir el primer juego de estados financieros, de acuerdo a la NIC 1 -Presentación de estados financieros del Anexo 1.1 del Decreto 2420 de 2015, al 31 de diciembre de 2021.

Durante el periodo de transición se tendrá que preparar información de manera simultánea con base en ambos marcos normativos, ya que solo hasta el 31 de diciembre de 2021, se tendrían estados financieros comparativos, elaborados bajo el conjunto normativo al que se refiere la Resolución N° 037 de 2017. Lo cual indica que para los años 2019 y 2020 los estados financieros con corte al 31 de diciembre, se presentarán de acuerdo con la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones.

## PREGUNTA 3 Y 4

Al respecto, me permito informarle que la Subcontaduría General y de Investigación no tiene la competencia para pronunciarse sobre el tema planteado, razón por la cual he dado traslado de su consulta, a la Subcontaduría de Centralización de la Información, de conformidad con lo estipulado en el artículo 21 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo Ley 1437 de 2011, incorporado 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.

\*\*\*



## CONCEPTO No. 20202000018891 DEL 17-04-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Control del Instituto de Financiamiento, Promoción y Desarrollo de Ibagué sobre el bien inmueble Centro Comercial Chapicentro.

Doctora  
 NANCY VELOZA GUZMAN  
 Profesional Especializado-Contador  
 Instituto de Financiamiento, Promoción y Desarrollo de Ibagué-INFIBAGUE  
 Ibagué, Tolima

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500013552, el día 3 de marzo de 2020, mediante la cual consulta:

“La Contraloría Municipal de Ibagué, en la Auditoria Regular hecha en el año 2019 a cerca de la vigencia fiscal 2018, deja hallazgo por no tener incluida dentro de los registros contables del Instituto el bien inmueble denominado Centro Comercial Chapicentro, generando una incertidumbre al respecto de la realidad de las cifras mostradas por INFIBAGUE en sus Estados Financieros.

En comento, el Centro Comercial Chapinero, surgió como una iniciativa social de la Administración Municipal en el año 1992, con el fin de lograr la reubicación de los vendedores ambulantes de la Ciudad de Ibagué y con la aceptación de los vendedores informales y estacionarios, de un proceso de reubicación llevado a cabo por sorteos, para lo cual la Administración Municipal con apoyo financiero de Fenalco construyo (Sic) el edificio “Multicentro Comercial Chapinero”.

Resolución N. 172 DEL 18-02-2019 Por medio del (Sic) cual se adopta el reglamento interno del Multicentro Comercial Chapinero, queda para operación comercial. En su articulado especifica: se destina para la reubicación de algunos vendedores informales de la Ciudad, cancelaran (Sic) una cuota de administración, la Entidad Administradora será una empresa de economía solidaria o especializada en este tipo de servicio.

Con Resolución (Sic) del 19 de diciembre de 1996 le concede personería jurídica a Multicentro en edificio de propiedad horizontal.

En el año 2000, se creó la Asociación de Comerciantes del Multicentro Comercial Chapinero, entidad sin ánimo de lucro, inscrita en la Cámara de Comercio el 22 de noviembre del mismo año, cuyo objeto social es “LA ADMINISTRACION DE LOS RECURSOS ECONOMICOS, HUMANOS Y FISICOS DEL MULTICENTRO COMERCIAL CHAPINERO, CONCEDIDO POR LA ADMINISTRACION MUNICIPAL” (Sic). Denominada ASOCOMERCHAP, por ser sin ánimo de lucro, las utilidades deben ser reinvertidas en beneficio de las mismas, no existe reparto de utilidades o remanentes generados en el desarrollo de sus objetivos, los mismos deben ser reinvertidos generalmente en el fortalecimiento, sostenibilidad y crecimiento de la entidad y en beneficio de sus integrantes en general, pero no de ningún asociado en particular, garantizando el éxito de la misma. El fin para el cual fue creado el Centro Comercial Chapinero, es de carácter Social y no Económico.

Por todo lo anterior y como Contadora del Instituto, solicito me conceptúe si este bien tiene que estar registrado en los estados financieros del Instituto, o en cuenta de orden con el fin de revelar dicho bien, y que según avalúo del 22-05-2019 está por valor de \$4.561.305.000, y como tal no están generando ingresos para el Instituto.”

Mediante correos electrónicos, enviados los días 5 y 12 de marzo de 2020, se realizó solicitud de documentos o actos administrativos que permitieran ampliar el contexto de su consulta, específicamente en lo referente a la relación de INFIBAGUE con el Centro Comercial Chapicentro. Sin embargo, no se recibió respuesta a dichas solicitudes, por lo que me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

En el Capítulo 6 del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores y no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución 414 de 2014, se establece:

### “6.1.1 Activos

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

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

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

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

(...)

Los activos que cumplen con los criterios para su reconocimiento se deben clasificar de acuerdo con la intención que tenga la empresa con dicho recurso; por ejemplo, si el activo se adquiere para consumirse o venderse en el curso de la operación, se clasifica como inventarios; si se utiliza para propósitos administrativos o para producir bienes o prestar servicios, se clasifica como propiedad, planta y equipo; si es un inmueble del cual se espera obtener rentas o plusvalías, se clasifica como propiedad de inversión. La intención es el criterio de clasificación de los recursos controlados.

Un activo que no cumple los criterios para su reconocimiento puede, sin embargo, revelarse en notas a los estados financieros. Esto es apropiado cuando el conocimiento de tal partida se considera relevante para los usuarios de la información. Un activo que no cumple los criterios para su reconocimiento, en la fecha de presentación de estados financieros, puede ser reconocido en un periodo posterior si, como producto de circunstancias y sucesos posteriores, se cumplen con las condiciones para su reconocimiento.

(...)

### 6.2.1 Reconocimiento de activos

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)

El capítulo VI del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución No. 414 de 2014, actualizado por la Resolución No. 426 de 2019, establece:

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

(...)

### 5.3. Corrección de errores

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

23. 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.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la empresa reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

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

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

27. 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.

28. 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; Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos Contaduría General de la Nación 180
- c) el valor del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información; y
- d) una justificación de las razones por las cuales no se realizó una reexpresión retroactiva por efecto de la corrección del error.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Las directivas del Instituto de Financiamiento, Promoción y Desarrollo de Ibagué-INFIBAGUE deben efectuar un juicio profesional para determinar si el Centro Comercial Chapicentro es un recurso controlado por la empresa. Al determinar el control sobre un recurso, la empresa debe tener en cuenta su capacidad para definir el uso o disposición del recurso en cuestión, obtener los beneficios económicos derivados del mismo, restringir su uso o disposición por parte de otra entidad o tercero y si asume sustancialmente los riesgos asociados a dicho recurso. Asimismo, se resalta que la titularidad jurídica no es suficiente para establecer el control sobre un recurso, pues más allá del derecho legal, prevalece la esencia económica del recurso.

Si una vez realizada la evaluación se define que INFIBAGUE controla el inmueble, se procederá a reconocer el activo en la contabilidad de la empresa, registrando un débito en

la cuenta y subcuenta del activo que corresponda, en función de la intención de la empresa sobre el inmueble, como se citó en las consideraciones sobre el Marco Conceptual. Dado que este reconocimiento implica la identificación de un error en el periodo actual sobre la aplicación de una política contable establecida por la CGN en el periodo de transición, se debe registrar un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 3225-RESULTADO DE PERIODOS ANTERIORES, como contrapartida. Además, se debe evaluar si el error es material y proceder conforme a la norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, en lo referente a la reexpresión de los estados financieros.

Si de la evaluación aludida anteriormente se determina que existe control sobre el inmueble, pero no se pueden medir fiablemente los beneficios económicos asociados, se procederá a revelar en las notas a los estados financieros su existencia y las razones por las cuales no se pueden medir fiablemente los beneficios económicos derivados del mismo.

Por el contrario, si tras el juicio profesional se establece que el recurso no se controla, el inmueble no será objeto de reconocimiento en la contabilidad de la empresa ni de revelaciones en las notas de los estados financieros de la empresa.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000019781 DEL 04-05-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Contabilización de las tasas por la utilización de aguas

Doctor  
LUIS EDUARDO VALENCIA HERNÁNDEZ  
Villeta, Cundinamarca

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con No. 20205500018692, el día 20 de abril de 2020, mediante la cual consulta:

“Con base a las NICSP, como reconoce, contabiliza y revela una ESP las licencias otorgadas por la CAR por concepto de uso del recurso natural AGUA.”

El 24 de abril de 2020 mediante comunicación telefónica el peticionario nos informó que la consulta corresponde a la entidad, E.S.P. Empresa de Servicios Públicos de Villeta.

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

**CONSIDERACIONES**

La Ley 99 de 1993, “Por la cual se crea el Ministerio del Medio Ambiente, se reordena el Sector Público encargado de la gestión y conservación del medio ambiente y los recursos naturales renovables, se organiza el Sistema Nacional Ambiental, SINA y se dictan otras disposiciones.”, establece:

“Artículo 43. Tasas por Utilización de Aguas.

La utilización de aguas por personas naturales o jurídicas, públicas o privadas, dará lugar al cobro de tasas fijadas por el Gobierno Nacional que se destinarán al pago de los gastos de protección y renovación de los recursos hídricos, para los fines establecidos por el artículo 159 del Código Nacional de Recursos Naturales Renovables y de Protección al Medio Ambiente, Decreto 2811 de 1974. El Gobierno Nacional calculará y establecerá las tasas a que haya lugar por el uso de las aguas.

El sistema y método establecidos por el artículo precedente para la definición de los costos sobre cuya base se calcularán y fijarán las tasas retributivas y compensatorias, se aplicarán al procedimiento de fijación de la tasa de que trata el presente artículo.

Parágrafo- Todo proyecto que requiera licencia ambiental y que involucre en su ejecución el uso del agua, tomada directamente de fuentes naturales, bien sea para consumo humano, recreación, riego o cualquier otra actividad, deberá destinar no menos del 1% del total de la inversión para la recuperación, preservación, conservación y vigilancia de la cuenca hidrográfica que alimenta la respectiva fuente hídrica. El beneficiario de la licencia ambiental deberá invertir estos recursos en las obras y acciones de recuperación, preservación y conservación de la respectiva cuenca hidrográfica, de acuerdo con la reglamentación vigente en la materia.

(...) (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el Decreto 155 de 2004, “Por el cual se reglamenta el artículo 43 de la Ley 99 de 1993 sobre tasas por utilización de aguas y se adoptan otras disposiciones”, en sus artículos 4 al 6, decreta:

“ARTÍCULO 4°. Sujeto pasivo. Están obligadas al pago de la tasa por utilización del agua todas las personas naturales o jurídicas, públicas o privadas, que utilicen el recurso hídrico en virtud de una concesión de aguas.

ARTÍCULO 5°. Hecho Generador. Dará lugar al cobro de esta tasa, la utilización del agua en virtud de concesión, por personas naturales o jurídicas, públicas o privadas.

ARTÍCULO 6°. Base Gravable. La tasa por utilización del agua se cobrará por el volumen de agua efectivamente captada, dentro de los límites y condiciones establecidos en la concesión de aguas.

PARÁGRAFO: El sujeto pasivo de la tasa por utilización de aguas que tenga implementado un sistema de medición podrá presentar a la autoridad ambiental competente, en los términos y periodicidad que ésta determine conveniente, reportes sobre los volúmenes de agua captada. En caso de que el sujeto pasivo no cuente con un sistema de medición de agua captada, la autoridad ambiental competente procederá a realizar la liquidación y el cobro de la tasa con base en lo establecido en la concesión de aguas.” (Subrayado fuera de texto).

De acuerdo con la Resolución 2265 de 2013 emitida por la Corporación Autónoma Regional de Cundinamarca-CAR, “Por la cual se reglamenta en forma general el uso del recurso



hídrico de la Quebrada Cune y de todos sus afluentes y derivaciones y se adoptan otras determinaciones”, recurso ubicado en el Municipio de Villeta (Cundinamarca) establece:

“ARTICULO 12. Los beneficiarios de la presente reglamentación deberán pagar la tasa por utilización del agua con fundamento en el Decreto No. 155 de 2004 y la Resolución No. 240 de 2004 expedida por el Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial.

Para el cobro de la tasa será emitida una cuenta de cobro por la Oficina de Facturación y Cartera de la Corporación Autónoma Regional de Cundinamarca-CAR-anualmente, cuya base gravable corresponderá de conformidad con el artículo 6 del Decreto No. 155 de 2004 al volumen de agua efectivamente captado.

PARAGRAFO. Se presume que el volumen de agua efectivamente captado corresponde al valor concesionado para cada usuario que está prescrito en el artículo 2 de la presente Resolución.” (Subrayado fuera de texto).

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

#### “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. (...)

## 5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA (...)

Los principios de contabilidad que observarán las empresas en la preparación de información contable son: Negocio en marcha, Devengo, Esencia sobre Forma, Asociación, Uniformidad, No compensación y Periodo Contable. (...)

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

#### 6.1.4 Ingresos

Los ingresos son los incrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios a este patrimonio. (...)

#### 6.1.6 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. (...)

#### 6.2.4 Reconocimiento de costos y gastos

Se reconocerán costos y gastos cuando haya surgido una disminución en los beneficios económicos relacionada con la salida o la disminución del valor de los activos o con el incremento en los pasivos y cuando el costo o el gasto pueda medirse con fiabilidad.

Esto significa que el reconocimiento de los costos y los gastos ocurre simultáneamente con el reconocimiento de aumentos en los pasivos o disminuciones en los activos; por ejemplo, el devengo de salarios o la depreciación de los bienes.

Los costos y gastos se reconocerán sobre la base de una asociación directa entre los cargos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos. Este proceso implica el reconocimiento simultáneo o combinado de unos y otros si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos. Así, por ejemplo, los diversos componentes del costo de las mercancías vendidas se reconocerán al mismo tiempo que el ingreso derivado de la venta de los bienes." (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Es preciso señalar que las empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, no deben implementar su proceso contable con base en las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP), toda vez que estas son emitidas por un regulador internacional. En su defecto, deben aplicar la norma local expedida por el regulador competente, en este caso el Marco Normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, en especial la Resolución N° 466 de 2016 y sus modificaciones, expedido por la CGN.

Ahora bien, dado que la CAR autorizó el uso y aprovechamiento de las aguas de la corriente denominada Quebrada Cune y sus afluentes y derivaciones en el Municipio de Villeta, a cambio de una remuneración equivalente a una tasa por utilización de agua, la cual se encuentra debidamente regulada, teniendo en cuenta que la E.S.P. Empresa de Servicios Públicos de Villeta requiere de este recurso para la prestación de los servicios propios de su cometido estatal, deberá proceder con los siguientes registros.

1. Causación del ingreso por la venta de servicios de acueducto generada mediante la facturación del consumo a los beneficiarios. Para el efecto, la E.S.P. Empresa de Servicios Públicos de Villeta registrará un débito en la subcuenta 131802-Servicio de Acueducto, de la cuenta 1318-PRESTACION DE SERVICIOS PUBLICOS con crédito a la subcuenta 432108-Abastecimiento, de la cuenta 4321-SERVICIO DE ACUEDUCTO.
2. Reconocimiento de los costos por utilización de aguas, calculado con base en el Decreto 155 de 2004 y la Resolución No. 240 de 2004 expedida por el Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial. Para el efecto, la E.S.P. Empresa de Servicios Públicos de Villeta registrará un débito en la subcuenta 636002-Servicios públicos, de la cuenta 6360-SERVICIOS PUBLICOS con crédito a la subcuenta 244024-Tasas, de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS.

En cuanto a las revelaciones, la E.S.P. Empresa de Servicios Públicos de Villeta, teniendo en cuenta que los estados financieros deben cumplir con las características fundamentales de la relevancia, deberá expresar en las notas a los estados financieros la información necesaria para la adecuada comprensión de los mismos, teniendo en cuenta la materialidad de los hechos económicos, bajo el precepto que la omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios de la información financiera.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000021011 DEL 26-05-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Procedimiento contable de las IPS para el reconocimiento de los ingresos por servicios de salud con mecanismo de pago por capitación, en atención a la Resolución de la CGN No. 058 de 2020.

Doctor  
SAMIR OSPINO CANO  
Contador  
E.S.E. Hospital de Ponedera  
Ponedera, Atlántico

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500023962, el día 19 de mayo de 2020, mediante la cual consulta:

“Mediante el presente solicito a ustedes me asesoren en cuanto al tratamiento contable que se le (Sic) dar a los ingresos teniendo en cuenta lo que dice en la resolución 058 del 2020.

en (Sic) el punto 1.3 Mecanismo de pagos capitación nos dice “El pago anticipado en los contratos de capitación se registrará debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 291027-Venta de servicios de salud de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO.” “Al finalizar el mes, la IPS debitará la subcuenta 291027-Venta de servicios de salud de la cuenta (Sic) 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO y acreditará la subcuenta 431296-Servicios de salud prestados con el mecanismo de pago por capitación de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD (Sic), pero no mencionan cual (Sic) es la Dinámica (Sic) para registrar nuestras ventas de servicio, esa cuenta 431296 queda con saldo o hay que trasladarlo a la 4312 que corresponda o sea dependiendo si el ingreso es de urgencias, consulta externa (Sic) etc? (Sic)”

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

## CONSIDERACIONES

La Resolución de la CGN No. 058 de 2020, mediante la cual se incorpora el Procedimiento contable para el registro de hechos económicos relacionados con la prestación de servicios de salud, en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, establece:

“ARTÍCULO 7°. Incorporar, en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, el Procedimiento contable para el registro de hechos económicos relacionados con la prestación de servicios de salud, con el siguiente texto:

A continuación, se desarrolla el procedimiento contable que aplicarán las Instituciones Prestadoras de Salud (IPS) para el registro de los hechos económicos relacionados con los ingresos por la prestación de los servicios de salud; los intereses de mora; y el recaudo de cuotas moderadoras, copagos y cuotas de recuperación.

### 1. INGRESOS POR LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD

Teniendo en cuenta que, de conformidad con las disposiciones legales vigentes, existen mecanismos de pago para la prestación de servicios de salud, tales como: pago por evento; pago por caso, conjunto integral de atenciones, paquete o grupo relacionado por diagnóstico; pago global prospectivo; y pago por capitación, a continuación, se desarrolla el tratamiento contable de los ingresos considerando tales mecanismos y si la unidad de pago está en función del servicio prestado.

(...)

#### 1.3 Mecanismo de pago por capitación

Teniendo en cuenta que, en el mecanismo de pago por capitación la unidad de pago no está en función del servicio de salud prestado sino de los montos pactados contractualmente y que, de acuerdo con las disposiciones legales vigentes, el responsable del pago lo debe efectuar mes anticipado en un 100%, el ingreso y recaudo se registrarán de la siguiente manera.

El pago anticipado en los contratos de capitación se registrará debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 291027-Venta de servicios de salud de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO.

Al finalizar el mes, la IPS debitará la subcuenta 291027-Venta de servicios de salud de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO y acreditará la subcuenta 431296-Servicios de salud prestados con el mecanismo de pago por capitación de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Como se establece en el artículo 7 de la Resolución 058 de 2020 de la CGN, el procedimiento contable para el reconocimiento de los ingresos por parte de las IPS depende de la modalidad de pago con la cual se financian los servicios de salud prestados por dichas entidades. Dado que el mecanismo de pago por capitación no depende del tipo de servicio prestado, los ingresos por la prestación del servicio de salud del Hospital con esta modalidad de pago se deben reconocer de la siguiente manera:

“El pago anticipado en los contratos de capitación se registrará debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 291027-Venta de servicios de salud de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO.

Al finalizar el mes, la IPS debitará la subcuenta 291027-Venta de servicios de salud de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO y acreditará la subcuenta 431296-Servicios de salud prestados con el mecanismo de pago por capitación de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD.”

Para el reconocimiento de los ingresos provenientes de la prestación de servicios de salud cuya modalidad de pago sea diferente del mecanismo de pago por capitación, se debe atender lo establecido en la Resolución de la CGN No. 058 de 2020 para cada modalidad de pago. Por tanto, el saldo acumulado durante el periodo contable en la subcuenta 431296-Servicios de salud prestados con el mecanismo de pago por capitación, de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD, no será objeto de reclasificación. Si la entidad requiere mayores niveles de desagregación en el saldo de esta subcuenta, podrá implementar los auxiliares que el sistema contable y la plataforma le permitan.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000021721 DEL 04-06-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de las IPS para las diferencias entre la facturación radicada y los valores transferidos por la ADRES, en atención a la Resolución de la CGN No. 058 de 2020.

Doctor  
 LUIS CARLOS JIMÉNEZ SALCEDO  
 Contador  
 E.S.E. Hospital Local Zona Bananera  
 Zona Bananera, Magdalena

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500023912, el día 19 de mayo de 2020, mediante la cual consulta:

“Comendidamente estoy consultando sobre los procedimientos contable (Sic) que se debe realizar teniendo en cuenta la Resolución 058, de febrero de 2020.

(...)

En cuanto al registro de la facturación radicadas (Sic) con las EPS régimen subsidiado, al realizar el pago anticipado si lo consignado por ADRES representa un mayor o menor valor que el facturado, la diferencia para su registro contable que (Sic) cuenta se debe utilizar si es un activo o si es un pasivo, este proceso accionaria (Sic) un desorden en el balance sección de activo utilizando la cuenta de activo cartera de la IPS, lo mismo sucede con la cuenta del pasivo.”

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

**CONSIDERACIONES**

La Resolución de la CGN No. 058 de 2020, mediante la cual se incorpora el Procedimiento contable para el registro de hechos económicos relacionados con la prestación de servicios de salud, en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, establece:

“ARTÍCULO 7°. Incorporar, en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, el Procedimiento contable para el registro de hechos económicos relacionados con la prestación de servicios de salud, con el siguiente texto:

A continuación, se desarrolla el procedimiento contable que aplicarán las Instituciones Prestadoras de Salud (IPS) para el registro de los hechos económicos relacionados con los ingresos por la prestación de los servicios de salud; los intereses de mora; y el recaudo de cuotas moderadoras, copagos y cuotas de recuperación.

## 1. INGRESOS POR LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD

Teniendo en cuenta que, de conformidad con las disposiciones legales vigentes, existen mecanismos de pago para la prestación de servicios de salud, tales como: pago por evento; pago por caso, conjunto integral de atenciones, paquete o grupo relacionado por diagnóstico; pago global prospectivo; y pago por capitación, a continuación, se desarrolla el tratamiento contable de los ingresos considerando tales mecanismos y si la unidad de pago está en función del servicio prestado.

1.1. Mecanismos de pago por evento, caso, conjunto integral de atenciones, paquete o grupo relacionado por diagnóstico

### 1.1.1. Ingreso y recaudo en la prestación de servicios de salud

Teniendo en cuenta que, en los mecanismos de pago por evento, caso, conjunto integral de atenciones, paquete o grupo relacionado por diagnóstico, la unidad de pago está en función del servicio de salud prestado, el ingreso y recaudo se registrarán de la siguiente manera.

Con la prestación de los servicios de salud, la IPS debitará la subcuenta que corresponda, con la denominación “sin facturar o con facturación pendiente de radicar”, de la cuenta la 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD.

Con la radicación de la facturación, la IPS debitará la subcuenta que corresponda, con la denominación “con facturación radicada”, de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD y acreditará la subcuenta que corresponda, con la denominación “sin facturar o con facturación pendiente de radicar”, de la cuenta la 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.



Con el pago de la facturación identificada, la IPS debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta que corresponda, con la denominación “con facturación radicada”, de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.

Con el pago de facturación sin identificar, la IPS debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 131980-Giro para abono de facturación sin identificar (Cr) de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.

Con la identificación de la facturación radicada que se está pagando, la IPS debitará la subcuenta 131980-Giro para abono de facturación sin identificar (Cr) de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD y acreditará la subcuenta que corresponda, con la denominación “con facturación radicada”, de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD. Ahora bien, si el valor de la cuenta por cobrar es menor que el valor del abono a la facturación sin identificar, pueden darse las siguientes situaciones: a) que la entidad responsable del pago autorice el cruce de la diferencia con otro derecho, en cuyo caso la IPS debitará la subcuenta 131980-Giro para abono de facturación sin identificar (Cr) y acreditará la subcuenta que corresponda, con la denominación “con facturación radicada”, de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD; o b) que la entidad responsable del pago realice el cobro de la diferencia, en cuyo caso la IPS debitará la subcuenta 131980-Giro para abono de facturación sin identificar (Cr) y acreditará la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR. Adicionalmente, en esta última situación, con la devolución del mayor valor, la IPS debitará la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Si por el contrario el valor de la cuenta por cobrar es mayor que el valor del abono a la facturación sin identificar, con el recaudo del excedente, la IPS debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta que corresponda, con la denominación “con facturación radicada”, de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Con base en el artículo 7 de la Resolución 058 de 2020 de la CGN, el escenario en el que se pueden generar diferencias entre el valor de la cuenta por cobrar y el valor girado por la

entidad responsable del pago (Entidad territorial, ADRES o EPS-S) se presenta en el caso de la facturación no identificada que, por su condición de “no identificada”, puede originar tales diferencias. Así pues, el siguiente es el tratamiento contable establecido para la facturación no identificada:

En primer lugar, cuando la IPS recibe el giro de los recursos para el abono de facturación sin identificar, el Hospital debe realizar el registro débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, cuya contrapartida es el crédito en la subcuenta 131980-Giro para abono de facturación sin identificar (Cr), de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.

En segundo lugar, cuando se identifique la facturación a la cual se abonan dichos recursos, el Hospital debe realizar el registro débito en la subcuenta 131980-Giro para abono de facturación sin identificar (Cr), de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD, cuya contrapartida es el crédito en la subcuenta correspondiente, con la denominación “con facturación radicada”, de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.

El importe de los dos registros anteriores debería ser equivalente. No obstante, si se genera una diferencia en el importe de ambos registros de una misma entidad encargada del pago, se debe proceder de la siguiente forma para cada uno de los tres escenarios posibles:

1. Cuando el crédito supere al débito en la subcuenta 131980-Giro para abono de facturación sin identificar (Cr), es decir, exista un excedente de los recursos recibidos sobre el valor de las facturas a cruzar y la entidad encargada del pago decide cruzar otras facturas con dicho excedente, el Hospital debe realizar el registro débito en la subcuenta 131980-Giro para abono de facturación sin identificar (Cr), de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD, cuya contrapartida es el crédito de la subcuenta correspondiente, con la denominación “con facturación radicada”, de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD, en la cual se encuentren registradas las nuevas facturas a cruzar, seleccionadas por la entidad encargada del pago.

2. Cuando el crédito supere al débito en la subcuenta 131980-Giro para abono de facturación sin identificar (Cr), es decir, exista un excedente de los recursos recibidos sobre el valor de las facturas a cruzar y la entidad encargada del pago decide solicitar el reembolso de dicho excedente, el Hospital debe realizar un registro débito en la subcuenta 131980-Giro para abono de facturación sin identificar (Cr), de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD, cuya contrapartida es el crédito de la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, reconociendo la obligación de devolver el excedente girado.

En este escenario, cuando el Hospital realice la devolución del excedente, debe realizar el registro débito en la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, cuya contrapartida es el crédito de la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, con lo que se realiza la baja en cuentas de la cuenta por pagar originada por la obligación de devolver el excedente girado.

3. Cuando la suma de las facturas a cruzar sea superior al giro recibido, se abona la cuenta por cobrar hasta el importe recibido. En este caso, no habrá saldo en la subcuenta 131980-Giro para abono de facturación sin identificar (Cr), de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD, pero permanecerán activas las cuentas por cobrar de las facturas que no fueron cubiertas totalmente por el giro en el saldo de la subcuenta correspondiente, con la denominación “con facturación radicada”, de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.

En este escenario, cuando el Hospital logre el efectivo recaudo de los saldos de dichas facturas, debe realizar el registro débito de la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, cuya contrapartida es el crédito de la subcuenta correspondiente, con la denominación “con facturación radicada”, de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD, donde se encuentran los saldos de tales facturas.

Si el Hospital atiende el procedimiento contable de forma rigurosa y detallada, como se describió anteriormente, no existe la posibilidad de generar desorden en las cuentas del estado de situación financiera de la entidad, como lo señala en su consulta.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000022831 DEL 16-06-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Reexpresión de estados financieros comparativos por la corrección de errores materiales de periodos anteriores.

Doctor  
 PABLO ANDRÉS OLARTE HUGUET  
 Director Técnico ante EMCALI EICE ESP  
 Contraloría General de Santiago de Cali  
 Santiago de Cali, Valle del Cauca

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500026362, el día 04 de junio de 2020, mediante la cual consulta:

“La Contraloría General de Santiago de Cali, actualmente está revisando la información Financiera presentada por EMCALI EICE ESP a diciembre 31 de 2019, observándose que la entidad referencia en sus revelaciones lo siguiente:

“En atención a los lineamientos impartidos por la C.G.N. en el Numeral 1.2. de la Norma Técnica Presentación y Revelación de Estados Financieros, al cierre de la vigencia fiscal 2019, EMCALI prepara y presenta el juego completo de estados financieros con corte al 31 de Diciembre de 2019 así:

Estado de Situación Financiera, b) Estado del Resultado Integral y Otro Resultado Integral, c) Estado de Cambios en el Patrimonio, d) Estado de Flujos de Efectivo, e) las Notas a los Estados, y f) un Estado de Situación Financiera al inicio del primer periodo comparativo, en consecuencia y por la materialidad del error, en el año 2019, se presentó la información comparativa con el año 2018 reexpresado”. (Subrayado fuera de texto).

Con lo anterior se evidencia que la entidad presenta reexpresión de sus estados financieros consolidados del año 2018 por materialidad del error en la actualización del Método de Participación Patrimonial de las Inversiones en Termoemcali, la cual se encontraban ajustada solo con los datos de los Estados Financieros de junio de 2018.

EMCALI EICE ESP, presta servicios públicos domiciliarios y presenta estados Financieros por unidad de Negocios, los cuales le fueron solicitados por este Órgano de Control a lo cual la

entidad expone que de conformidad con lo expuesto en el “CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES: Específicamente la Norma Técnica de Políticas Contables, Cambios en Estimados y Corrección de Errores.” Se Precisa que cuando se corrigen errores de períodos anteriores retroactivamente, esa gestión NO SIGNIFICA la re-emisión de los Estados Financieros del período anterior, la norma expresamente está solicitando es para EFECTOS DE PRESENTACIÓN COMPARATIVA, la RE-EXPRESIÓN de los valores según el elemento de los Estados Financieros sujetos a corrección del error material detectado, esto para facilitar el cambio de cifras y la interpretación de los Resultados Anteriores según la corrección.”

Manifiestan igualmente, que la “Contaduría General de la Nación no ha exigido una nueva emisión de los Estados Financieros RE-EXPRESADOS, lo que ha impartido tanto en las Normas Técnicas como en la Doctrina es la PRESENTACIÓN de Cifras RE-EXPRESADAS COMPARATIVA con los Estados Financieros de la Vigencia que se estén presentando, en consecuencia se entiende que los Estados Financieros del período Anterior Re-Expresados se encuentran incluidos en el COMPARATIVO del año Vigente que se esté presentando.”

Con lo anterior este ente de Control solicita se informe el procedimiento para dar aplicabilidad a lo determinado en: 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. (...)

Es necesario efectuar reexpresión de los Estados financieros de EMCALI EICE ESP a diciembre 31 de 2018 de sus unidades de negocios? (Sic) Cuando la entidad presenta sus estados Financieros consolidados reexpresados?. (Sic) El error afectó la utilidad consolidada de EMCALI EICE ESP.”

Con base en lo anterior, este Despacho se permite atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

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

### “4.1.1 Relevancia

*Contaduría General de la Nación*

*Régimen de  
Contabilidad  
Pública*

845

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 complete, neutral y estar libre de error. (...)

#### 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. (...)

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

## 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. (...)

## 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 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)

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)

## CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, y a lo señalado en la norma de Políticas Contables, Cambio en Estimaciones Contables y Corrección de Errores del Marco Normativo, las omisiones o inexactitudes que presente la empresa en relación con la interpretación de sus políticas contables o del inadecuado reconocimiento de los hechos económicos, corresponden a errores que se deben corregir en el periodo contable en el que se descubren, para lo cual, 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 la presentación de los estados financieros con propósito de información general, ya sean consolidados o individuales, en el caso de los errores materiales de periodos contables anteriores, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Para el caso consultado, como la empresa efectuó los ajustes en el periodo contable 2019, debió reexpresar los estados financieros comparativos a 31 de diciembre de 2018, de tal manera que los estados financieros de 2019 se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca, además de elaborar las revelaciones mínimas obligatorias transcritas en las consideraciones del presente concepto.

Por lo anterior, la empresa aplicará la reexpresión en los estados financieros comparados de un período contable, que será aquel en que descubra y corrija errores de períodos contables anteriores. En ninguna ocasión, se procederá a la reemisión de los estados financieros que hayan presentado un error en periodos contables anteriores, tomando en cuenta que dicha información se encuentra aprobada y publicada.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000030121 DEL 07-07-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica Cuentas por pagar
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de los intereses remuneratorios y moratorios causados con ocasión del laudo arbitral proferido en contra de Metrolínea S.A.

Doctora  
MARIA MARGARITA PERALTA BAUTISTA  
Gerente  
Estaciones Metrolínea Ltda  
Floridablanca, Santander

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500025402, el día 28 de mayo de 2020, mediante la cual manifiesta y consulta:

“(…) 2) Metrolínea S.A. fue condenada por laudo arbitral proferido el 18 de febrero de 2016, ejecutoriado el 9 de marzo de 2016, a pagar a Estaciones Metrolínea Ltda. la suma de CIENTO CUARENTA Y CINCO MIL DOSCIENTOS CINCUENTA Y SEIS MILLONES SEISCIENTOS NOVENTA Y DOS MIL TRESCIENTOS OCHENTA Y TRES PESOS (\$145.256.692.383), correspondiente al valor de liquidación del contrato de concesión celebrado entre ambas entidades.

3) Metrolínea S.A., único demandado en el proceso arbitral, es también el único destinatario de la condena impuesta.

4) Las entidades territoriales socias de Metrolínea S.A., cuyo accionista mayoritario es el Municipio de Bucaramanga, celebraron con la Nación un convenio de cofinanciación en cuya virtud las entidades territoriales se comprometieron a asumir “[c]ualquier Costo Adicional en el Proyecto”.

5) Las entidades territoriales socias de Metrolínea S.A. se han negado a cumplir con la obligación que contrajeron en virtud del mencionado acuerdo, la cual tiene el carácter de una obligación personal, es decir, no tiene el mérito de sustituir las obligaciones que a cargo

de Metrolínea S.A. surgieron de la condena jurisdiccional que le fue impuesta y a la que se ha hecho mención.

6) Desde que el laudo arbitral adquirió firmeza se causaron intereses de plazo sobre el 100% de la deuda hasta la fecha en que se debía el para el pago de un primer 50%, lo que debía ocurrir un año después, y un segundo 50% a los 18 meses.

7) Las fechas de pago de la primera y segunda mitad del valor de condena transcurrieron sin que se hubiera hecho más que un pago menor por valor de \$2.235.293.880, por lo que se debe por valor de liquidación (capital) la suma de \$143.021.398.503.

8) Por intereses de plazo causados y no pagados, según lo decidido en el laudo arbitral, Metrolínea S.A. adeuda \$25.117.881.778,50 hasta la fecha en que se hizo exigible el primer 50% del valor de liquidación del contrato de concesión.

9) En proceso ejecutivo instaurado por Estaciones Metrolínea S.A. contra Metrolínea S.A. se libró mandamiento de pago, por: (i) el valor de \$70.393.052.311,50, que corresponde al primer 50% del valor de liquidación adeudado, menos el abono realizado, (ii) el valor de \$25.117.881.778,50, correspondiente a los intereses de plazo causados y no pagados hasta la fecha de exigibilidad del primer 50% del valor de liquidación, y (iii) el valor de los intereses de mora que se empezaron a causar por cada día de demora, desde cuando se hizo exigible la suma inicialmente mencionada.

10) Al hacerse exigible el segundo 50% del valor de liquidación, respecto del cual no ha habido abono alguno, se adeudan, además de los valores indicados en el numeral precedente: (i) por el segundo 50% del valor de liquidación del contrato de concesión \$72.628.346.191,50, (ii) por intereses de plazo causados respecto de ese segundo 50% desde la fecha en que se debió pagar el primer 50% y hasta la fecha prevista para el pago del segundo 50%, la suma de \$7.193.571.906, (iii) intereses de mora desde el día siguiente a aquel en que se hizo exigible el segundo 50% del valor de liquidación.

11) La suma que a la fecha adeuda Metrolínea S.A. por valor de liquidación del contrato de concesión, más intereses remuneratorios, más intereses moratorios es superior a \$245.000.000.000

12) Metrolínea S.A. registró en su contabilidad el valor del capital adeudado por el laudo arbitral, pero no lo hizo sobre los intereses remuneratorios causados y no pagados, ni sobre los intereses moratorios.

13) Metrolínea S.A., en reciente comunicación, de fecha 28 de abril de 2020, emitida con ocasión del traslado que el Ministerio de Transporte le hizo de carta que le habían enviado Estaciones Metrolínea Ltda. y Fiduciaria Colmena, actuando esta última como vocera y administradora del patrimonio autónomo Estaciones Metrolínea, en la que se denunció las irregularidades contables que se presentan en el registro de las obligaciones a cargo de Metrolínea S.A., dicha ampara la conducta irregular que viene implementando en un pronunciamiento de la Contaduría General de la Nación, o al menos lo invoca como sustento de su posición.

14) En relación con la negativa de Metrolínea S.A. a registrar en la contabilidad los intereses que se causan por las obligaciones a su cargo, la posición que se tiene por dicha entidad es que el aludido registro de intereses y la obligación de pagarlos dependen exclusivamente de la voluntad del deudor y de que su contraparte acreedor consienta en “negociarlos”, pues solo se registran si en virtud de esa negociación se ha acordado pagar los intereses que se causan, aduciendo que en tal caso hay “una probabilidad cierta producto de la negociación”, según se infiere de lo que se afirma en el siguiente párrafo contenido en la carta del 28 de abril de 2020:

“De conformidad con el Manual de procedimientos adoptado mediante Resolución 253 del 28 de diciembre de 2018, se determina que para el pago de los intereses deberá existir una probabilidad cierta producto de la negociación, esto con el fin de no llegar a ocasionar un daño fiscal por detrimento patrimonial a Metrolínea SA, conforme a lo establecido en el artículo 6 de la ley 610 de 2000 y conforme a los hallazgos generados por las entidades de control”.

15) Aunque Metrolínea S.A. no señala explícitamente que no registra los intereses a su cargo, a partir de lo que según afirma ella misma decidió al expedir la Resolución 253 de 2018, no de otra manera se puede entender lo que sostiene en la carta de 28 de abril, en la que se declara su gerente sorprendida porque se diga que hay subvaloración de pasivos, cuando al tiempo afirma que ha proferido una resolución que establece que solo debe pagar lo que haya negociado con su acreedor respectivo, de manera que exista “una probabilidad cierta producto de la negociación” para “no llegar a ocasionar un daño fiscal por detrimento patrimonial”, a la vez que manifiesta que en el rubro contable de Sentencias Procesos y Judiciales solo tiene registrada la suma de \$149.252.818.519, “valor dentro del cual se encuentra la suma del Laudo Arbitral de Estaciones Metrolínea Ltda.”, a sabiendas de que por el solo valor de liquidación del contrato de concesión adeuda la entidad mencionada la suma de \$143.021.398.503, más intereses que suman varios miles de millones más.

16) Para el no registro contable de los intereses de plazo causados y no pagados, la entidad no ofrece explicación alguna, diferente a lo que afirma en el sentido de que ella misma

profirió un acto administrativo en el que se señala que se pagan intereses solo en cuanto se “negocien”, porque de no hacerlo hay “daño fiscal por detrimento patrimonial”.

17) De acuerdo con lo expuesto, los intereses moratorios causados y no pagados no se registran en la contabilidad de Metrolínea S.A. y, además, asume la alta Gerencia de la entidad deudora que el daño patrimonial que se le está causando a Metrolínea S.A. con la conducta desplegada no existe en tanto no se haga el registro contable de los intereses moratorios. Es decir, que Metrolínea S.A. asume que los intereses de mora no se causan mientras no se registren, o, dicho de otro modo, su existencia depende de que el deudor, a su conveniencia, decida registrarlos.

18) Según parece, a la Contaduría General de la Nación se le hizo por Metrolínea S.A. un planteamiento edificado bajo la premisa de que, al abrigo de lo descrito en un documento CONPES, las entidades territoriales socias de esa entidad deben asumir el pago de las obligaciones que los entes gestores de los sistemas públicos de transporte masivo, como es el caso de Metrolínea S.A., no puedan atender por sí mismas, donde el dilema residiría en dónde se debía hacer el registro, si en la contabilidad de las entidades públicas socias, o en la contabilidad de Metrolínea S.A., bajo el entendido de que lo que el documento CONPES planteaba se debía cumplir.

19) Las entidades socias de Metrolínea S.A. se negaron a reconocer la obligación de sufragar los recursos para el pago de las deudas de Metrolínea S.A., por lo cual en sus estados financieros no figuran tales obligaciones.

20) Según se infiere de la carta de Metrolínea S.A., del 28 de abril de 2020, para justificar el incumplimiento de las normas legales que gobiernan la manera como las entidades estatales deben llevar su contabilidad, se escuda, al menos en parte, en lo que, según afirma, le dijo la Contaduría General de la Nación.

21) En ese sentido, es pertinente transcribir lo que se dice por Metrolínea S.A. en algunos de los apartes de su carta, para justificar la forma como se ha venido procediendo en cuanto al no registro de los intereses debidos en sus estados financieros y, en este caso, aludiendo a lo que llama vigencias 2018-2019:

“1. Debido a las controversias surgidas en el registro del Laudo Arbitral de Estaciones Metrolínea Ltda., principalmente en el registro de los intereses, Metrolínea S.A. eleva consulta a la Contaduría General de la Nación mediante radicado 1824 de octubre 3 de 2017, atendiendo que los litigios y demandas y laudos arbitrales que se hayan impetrado (sic) en contra de Metrolínea S.A. debe estar a cargo de los municipios conforme a lo aprobado en el documento CONPES 3298 del 26 de julio de 2005, donde indica que... ‘Además de los aportes presentados en el cuadro 4, los costos de operación del ente gestor,

*Contaduría General de la Nación*

*Régimen de  
Contabilidad  
Pública*

853

los riesgos financieros, las coberturas y los sobrecostos estarán, en su totalidad, a cargo de los municipios del Área Metropolitana.’

“2. Mediante oficio No. 20182300020741 de fecha 2 de abril de 2018 la Contaduría General de la Nación otorga respuesta a la entidad en los siguientes términos:

‘Establece que es indispensable que conjuntamente la empresa y la entidad territorial definan la intención de las partes, el alcance de lo pactado y las obligaciones complementarias asumidas en cada caso las condiciones y alcance de las obligaciones frente al contrato de concesión, la responsabilidad de ambas partes con el tercero, entre otros, de tal manera que se puede determinar cuál de las siguientes situaciones se configura:

- Que los flujos erogaran directamente del ente territorial, sin afectar a la empresa, en cuyo caso esta última no reconocerá cuenta por pagar alguna.
- Que los flujos afectaran la empresa, pero el ente territorial reembolsará a esta, caso en el cual la empresa deberá reconocer una cuenta por pagar frente al demandante y una cuenta por cobrar a la entidad territorial.
- Que los flujos estén a cargo de la empresa, sin que exista derecho a reembolso con cargo al ente territorial, situación que conlleva únicamente al reconocimiento de la cuenta por pagar en la contabilidad de la empresa.’

“3. En atención al concepto emitido por la Contaduría General de la Nación, los representantes del Municipio de Bucaramanga, Floridablanca, Piedecuesta y Girón en Asamblea General de Accionistas desarrollada el 4 de septiembre de 2018, aprueban aplicar la opción 3 propuesta por la Contaduría General de la Nación, que corresponde a: “Que los flujos estén a cargo de la empresa, sin que exista derecho a reembolso con cargo al ente territorial, situación que conlleva únicamente al reconocimiento de la cuenta por pagar en la contabilidad de la empresa.”, donde Metrolínea debe asumir el pago de las condenas con los recursos propios y los recursos que tiene disponible en el porcentaje del 1.87% fondo para contingencias judiciales, para lo cual se presentó una propuesta de negociación interna de pasivo, sobre la que se ordenó estructurar un procedimiento de negociación”.

22) En el mismo oficio se dice que en la vigencia 2019 “se remitió solicitud de aportes para pago de condenas judiciales a los municipios del área metropolitana, con Radicado no. 1949, 1950, 1951 y 1952”.

Tomando en cuenta los hechos descritos, solicitamos a la Contaduría General de la Nación lo siguiente:

(...)

1. ¿Puede una entidad estatal del orden territorial, como lo es Metrolínea S.A., dejar de registrar en su contabilidad los intereses que de acuerdo con decisiones arbitrales o judiciales en firme debe reconocer y pagar, o está compelida u obligada a hacer el registro contable de esas obligaciones, tanto por principal como por intereses, sean de plazo o moratorios?
2. ¿La respuesta a la pregunta 1 cambia por el hecho de que el deudor haya celebrado un convenio con otras entidades públicas, según el cual éstas deban asumir, bajo ciertas circunstancias, las obligaciones de aquel, originadas en la ejecución de un proyecto, o por el hecho de que un documento CONPES haya incluido una consideración respecto de que esas obligaciones sean asumidas por las entidades territoriales que son socias del ente gestor de un sistema masivo de transporte público?
3. ¿La respuesta a la pregunta anterior y a la pregunta 1 cambian por el hecho de que las entidades territoriales socias de un ente gestor de un sistema público de transporte, como lo es Metrolínea S.A., hayan decidido que no asumen las obligaciones a cargo del ente gestor, a pesar de lo que se haya estipulado en el acuerdo entre ellas o los lineamientos de un documento CONPES?
4. ¿La respuesta a la pregunta 1 cambia por el hecho de que el ente público deudor de las obligaciones de pagar intereses en virtud de lo decidido en laudo arbitral o en sentencia debidamente ejecutoriados, y a lo ordenado en la ley, no tenga los recursos para el pago de las obligaciones a su cargo, o por el hecho de que el registro contable de los intereses causados revele o ponga en evidencia la causación de un daño patrimonial de carácter fiscal?
5. ¿La existencia de la obligación de reconocer en la contabilidad intereses que nace de una sentencia judicial o de un laudo arbitral en firme depende de que se haga el registro en la contabilidad de la entidad pública deudora, a su arbitrio o según su conveniencia, o según disponibilidad de recursos para su pago?
6. ¿Cuáles son las normas legales, reglas, instrucciones, circulares o demás directrices que una entidad pública como Metrolínea S.A. debe observar obligatoriamente en cuanto al registro contable de condenas derivadas de laudo arbitral o sentencia judicial, respecto del registro contable del monto de esas condenas, tanto por principal o capital, como por intereses?
7. ¿Qué actuación debe cumplir una entidad pública como Metrolínea S.A. cuando se establezca que en un determinado ejercicio social ya cerrado y cuyos estados financieros

fueron aprobados por la asamblea general de accionistas se han dejado de registrar valores de condena, o intereses que se causan respecto de esos valores de condena?

8. ¿La respuesta a la pregunta anterior cambia por el hecho de que la entidad deudora quede en causal de disolución por pérdidas al efectuar cualquier acción obligatoria en relación con sus estados financieros de ejercicios anteriores, respecto de condenas impuestas por laudo arbitral o sentencia judicial, debido a no haber registrado el valor del principal o capital, o intereses de esas condenas?

9. ¿La Contaduría General de la Nación le ha expresado a Metrolínea S.A. que puede dejar de registrar en su contabilidad las obligaciones a su cargo, por condenas en su contra proferidas en laudo arbitral o sentencia judicial debidamente ejecutoriadas y, en caso afirmativo, bajo qué supuestos y en qué documento lo ha señalado y, en caso afirmativo, es posible que esas obligaciones no queden registradas en la contabilidad del deudor, ni en la contabilidad de otra u otras entidades públicas, que pudieran tener la vocación de asumir esas deudas, pero que no lo han hecho, y en cualquier evento cuál es el fundamento legal de esa posición, dado que no ha habido extinción de la obligación a cargo del deudor por pago, ni se ha solucionado esa obligación por cualquiera otro de los modos de extinción de obligaciones que prevé la ley?

De otra parte, en ejercicio del derecho de petición para obtener documentos, de manera respetuosa solicito se me remita copia de los conceptos o pronunciamientos que la Contaduría General de la Nación haya emitido para atender solicitudes de Metrolínea S.A. y las solicitudes que hayan originado tales pronunciamientos.

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

## **CONSIDERACIONES**

El numeral 4.1.2. Representación fiel, del numeral 4.1. Características fundamentales, del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014, establece:

“4.1.2. Representación fiel

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



Una descripción 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 relevante ni una representación no fidedigna de un hecho relevante ayudan a los usuarios a tomar decisiones adecuadas.” (Subrayado fuera de texto)

El 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, 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 310 de 2017, establece:

“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 (...)

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.”

El numeral 3 del Capítulo II PASIVOS, 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, actualizadas según la Resolución 426 de 2019, establece:

## 6 “3. CUENTAS POR PAGAR

### 3.1. Reconocimiento

Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la empresa con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.”

7 Por su parte, el numeral 5.3. Corrección de errores, del numeral 5. Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, 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, actualizadas según la Resolución 426 de 2019, establece:

### “5.3. Corrección de errores

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

23. 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.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la empresa 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.”

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, establece la siguiente descripción y dinámica de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES:

#### “DESCRIPCIÓN

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.”

#### CONCLUSIONES

Previo a resolver sus inquietudes, me permito realizar las siguientes precisiones, con ocasión a algunas aseveraciones presentes en el contexto de su consulta.

Sea lo primero manifestar que, el reconocimiento contable de los hechos económicos, que

pueden ser jurídicos, o la falta de dicho reconocimiento, no modifica las situaciones económicas o jurídicas, pues en la contabilidad se reconocen los efectos de dichos hechos y con su reconocimiento no se generan hechos económicos o jurídicos nuevos, v. gr. el hecho de que en la contabilidad se dejen de reconocer pasivos, como los intereses, no implica bajo ninguna circunstancia, que dichos intereses se extingan jurídicamente.

Ahora bien, también es menester aclarar que cuando en los conceptos contables emitidos por la CGN se establecen diversos escenarios, se hace con el fin de que la entidad evalúe cuál escenario le aplica de acuerdo a sus condiciones económicas, fácticas o jurídicas particulares, y no se establecen con el fin de que la entidad escoja el que mejor se adecue a sus intereses, pues ello transgrediría la característica fundamental de representación fiel, que establece que la información financiera no debe estar ponderada, enfatizada, atenuada ni manipulada para incrementar la probabilidad de que la información financiera se reciba de forma favorable y que no debe presentar errores ni omisiones.

Hechas estas precisiones, se resuelven sus inquietudes de la siguiente manera:

**1.** ¿Puede una entidad estatal del orden territorial, como lo es Metrolínea S.A., dejar de registrar en su contabilidad los intereses que de acuerdo con decisiones arbitrales o judiciales en firme debe reconocer y pagar, o está compelida u obligada a hacer el registro contable de esas obligaciones, tanto por principal como por intereses, sean de plazo o moratorios?

De conformidad con lo establecido en el Procedimiento Contable para el Registro de los Procesos Judiciales, Arbitrajes, Conciliaciones Extrajudiciales y Embargos sobre Cuentas Bancarias, con la liquidación del laudo arbitral definitivo, la empresa demandada debe registrar la respectiva condena como una cuenta por pagar.

En este sentido, en caso de que se condene a una empresa, mediante un laudo arbitral o una sentencia judicial, al pago de intereses remuneratorios y adicionalmente, derivado de su incumplimiento deba pagar intereses moratorios, esta está compelida a realizar el respectivo reconocimiento de dichos pasivos en su contabilidad.

El registro contable tanto del capital como de los intereses del laudo arbitral, debe efectuarse en las subcuentas 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, y 246092-Intereses de laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, respectivamente, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES, que corresponde al Grupo 24-CUENTAS POR PAGAR.

**2.** ¿La respuesta a la pregunta 1 cambia por el hecho de que el deudor haya celebrado un convenio con otras entidades públicas, según el cual éstas deban asumir, bajo ciertas circunstancias, las obligaciones de aquel, originadas en la ejecución de un proyecto, o por

el hecho de que un documento CONPES haya incluido una consideración respecto de que esas obligaciones sean asumidas por las entidades territoriales que son socias del ente gestor de un sistema masivo de transporte público?

Tratándose específicamente de la materia objeto de consulta, esto es, del pago del capital e intereses a los que sea condenada una empresa mediante un laudo arbitral, es esta quien como demandada, una vez se encuentre en firme la condena proferida en su contra, debe registrar la respectiva cuenta por pagar por concepto de laudos arbitrales.

Ahora bien, en caso de que otra entidad u otras entidades estatales tengan la obligación presente de asumir el pago de la condena, o la asuman en virtud de un contrato u otro instrumento jurídico, la empresa condenada mediante el laudo arbitral deberá registrar un derecho y la entidad o las entidades estatales financiadoras deberán hacer lo propio, y registrar la respectiva cuenta por pagar. Así pues, la empresa reconocería un pasivo derivado de la condena proferida en su contra mediante el laudo arbitral, y un activo por su acreencia en el momento en el que las otras entidades estatales tengan una obligación presente de asumir el pago de la condena.

**3.** ¿La respuesta a la pregunta anterior y a la pregunta 1 cambian por el hecho de que las entidades territoriales socias de un ente gestor de un sistema público de transporte, como lo es Metrolínea S.A., hayan decidido que no asumen las obligaciones a cargo del ente gestor, a pesar de lo que se haya estipulado en el acuerdo entre ellas o los lineamientos de un documento CONPES?

Indistintamente de que las entidades territoriales asuman o no el pago de la condena proferida en contra de la empresa, esta última es quien deberá realizar el reconocimiento de la obligación por el laudo arbitral.

**4.** ¿La respuesta a la pregunta 1 cambia por el hecho de que el ente público deudor de las obligaciones de pagar intereses en virtud de lo decidido en laudo arbitral o en sentencia debidamente ejecutoriados, y a lo ordenado en la ley, no tenga los recursos para el pago de las obligaciones a su cargo, o por el hecho de que el registro contable de los intereses causados revele o ponga en evidencia la causación de un daño patrimonial de carácter fiscal?

**5.** ¿La existencia de la obligación de reconocer en la contabilidad intereses que nace de una sentencia judicial o de un laudo arbitral en firme depende de que se haga el registro en la contabilidad de la entidad pública deudora, a su arbitrio o según su conveniencia, o según disponibilidad de recursos para su pago?

Respecto a las preguntas 4 y 5, indistintamente de que las empresas que son condenadas mediante sentencias judiciales o laudos arbitrales cuenten con recursos económicos para sufragar dichas condenas, en consonancia con el principio de representación fiel, el Procedimiento Contable para el Registro de los Procesos Judiciales, Arbitrajes, Conciliaciones Extrajudiciales y Embargos sobre Cuentas Bancarias, y en lo consagrado en la norma de cuentas por pagar, dichas empresas deben realizar el reconocimiento de las sentencias judiciales o laudos arbitrales proferidos en su contra.

**6.** ¿Cuáles son las normas legales, reglas, instrucciones, circulares o demás directrices que una entidad pública como Metrolínea S.A. debe observar obligatoriamente en cuanto al registro contable de condenas derivadas de laudo arbitral o sentencia judicial, respecto del registro contable del monto de esas condenas, tanto por principal o capital, como por intereses?

Las empresas sometidas al ámbito de aplicación de la Resolución 414 de 2014 expedida por la CGN, deben realizar el reconocimiento de los procesos judiciales, laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, con sujeción a lo señalado en el Procedimiento Contable para el Registro de los Procesos Judiciales, Arbitrajes, Conciliaciones Extrajudiciales y Embargos sobre Cuentas Bancarias, en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, y en la demás normativa del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

**7.** ¿Qué actuación debe cumplir una entidad pública como Metrolínea S.A. cuando se establezca que en un determinado ejercicio social ya cerrado y cuyos estados financieros fueron aprobados por la asamblea general de accionistas se han dejado de registrar valores de condena, o intereses que se causan respecto de esos valores de condena?

En dicho caso debe acudir a lo señalado en el numeral 5.3. Corrección de errores de la norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores del Capítulo IV. 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.

**8.** ¿La respuesta a la pregunta anterior cambia por el hecho de que la entidad deudora quede en causal de disolución por pérdidas al efectuar cualquier acción obligatoria en relación con sus estados financieros de ejercicios anteriores, respecto de condenas impuestas por laudo arbitral o sentencia judicial, debido a no haber registrado el valor del principal o capital, o intereses de esas condenas?

Como se manifestó anteriormente, de conformidad con la característica fundamental de representación fiel, la información financiera no debe estar ponderada, enfatizada,

atenuada ni manipulada para incrementar la probabilidad de que la información financiera se reciba de forma favorable, y tampoco debe presentar errores ni omisiones.

9. ¿La Contaduría General de la Nación le ha expresado a Metrolínea S.A. que puede dejar de registrar en su contabilidad las obligaciones a su cargo, por condenas en su contra proferidas en laudo arbitral o sentencia judicial debidamente ejecutoriados y, en caso afirmativo, bajo qué supuestos y en qué documento lo ha señalado y, en caso afirmativo, es posible que esas obligaciones no queden registradas en la contabilidad del deudor, ni en la contabilidad de otra u otras entidades públicas, que pudieran tener la vocación de asumir esas deudas, pero que no lo han hecho, y en cualquier evento cuál es el fundamento legal de esa posición, dado que no ha habido extinción de la obligación a cargo del deudor por pago, ni se ha solucionado esa obligación por cualquiera otro de los modos de extinción de obligaciones que prevé la ley?

Como se mencionó anteriormente, el reconocimiento contable de las condenas proferidas por medio de sentencias judiciales o laudos arbitrales debe realizarse con sujeción a lo establecido en el 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.

Así pues, en caso de proferirse una condena en contra de alguna entidad, esta debe reconocerla en su contabilidad.

Ahora bien, la Contaduría General de la Nación emitió el concepto contable con radicado CGN N° 20182300020741 del 02 de abril de 2018, mediante el cual se establecieron diversos escenarios con el fin de que la entidad evaluara cuál escenario le aplicaba de acuerdo con sus condiciones económicas, fácticas o jurídicas particulares.

Lo anterior, en atención a que la CGN, de conformidad con sus competencias, dicta los lineamientos generales para aplicar la regulación contable, pero las evaluaciones pertinentes corresponden a cada empresa, para que el reconocimiento se ajuste a su realidad económica. Aunado a esto, la CGN no es competente para pronunciarse respecto de si derivado de los convenios celebrados por la empresa con otras entidades públicas, estas debían reembolsarle los recursos para el pago de dichos laudos arbitrales, pues ello atiende a un asunto de naturaleza jurídica. Por lo cual, estableció los escenarios respectivos para el reconocimiento contable del hecho económico, dependiendo de si las otras entidades debían reembolsarle o no a la empresa el valor de la condena proferida en su contra.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000030121 DEL 07-07-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica Cuentas por pagar
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de los intereses remuneratorios y moratorios causados con ocasión del laudo arbitral proferido en contra de Metrolínea S.A.

Doctora  
MARIA MARGARITA PERALTA BAUTISTA  
Gerente  
Estaciones Metrolínea Ltda  
Floridablanca, Santander

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500025402, el día 28 de mayo de 2020, mediante la cual manifiesta y consulta:

“(…) 2) Metrolínea S.A. fue condenada por laudo arbitral proferido el 18 de febrero de 2016, ejecutoriado el 9 de marzo de 2016, a pagar a Estaciones Metrolínea Ltda. la suma de CIENTO CUARENTA Y CINCO MIL DOSCIENTOS CINCUENTA Y SEIS MILLONES SEISCIENTOS NOVENTA Y DOS MIL TRESCIENTOS OCHENTA Y TRES PESOS (\$145.256.692.383), correspondiente al valor de liquidación del contrato de concesión celebrado entre ambas entidades.

3) Metrolínea S.A., único demandado en el proceso arbitral, es también el único destinatario de la condena impuesta.

4) Las entidades territoriales socias de Metrolínea S.A., cuyo accionista mayoritario es el Municipio de Bucaramanga, celebraron con la Nación un convenio de cofinanciación en cuya virtud las entidades territoriales se comprometieron a asumir “[c]ualquier Costo Adicional en el Proyecto”.

5) Las entidades territoriales socias de Metrolínea S.A. se han negado a cumplir con la obligación que contrajeron en virtud del mencionado acuerdo, la cual tiene el carácter de una obligación personal, es decir, no tiene el mérito de sustituir las obligaciones que a cargo



de Metrolínea S.A. surgieron de la condena jurisdiccional que le fue impuesta y a la que se ha hecho mención.

6) Desde que el laudo arbitral adquirió firmeza se causaron intereses de plazo sobre el 100% de la deuda hasta la fecha en que se debía el para el pago de un primer 50%, lo que debía ocurrir un año después, y un segundo 50% a los 18 meses.

7) Las fechas de pago de la primera y segunda mitad del valor de condena transcurrieron sin que se hubiera hecho más que un pago menor por valor de \$2.235.293.880, por lo que se debe por valor de liquidación (capital) la suma de \$143.021.398.503.

8) Por intereses de plazo causados y no pagados, según lo decidido en el laudo arbitral, Metrolínea S.A. adeuda \$25.117.881.778,50 hasta la fecha en que se hizo exigible el primer 50% del valor de liquidación del contrato de concesión.

9) En proceso ejecutivo instaurado por Estaciones Metrolínea S.A. contra Metrolínea S.A. se libró mandamiento de pago, por: (i) el valor de \$70.393.052.311,50, que corresponde al primer 50% del valor de liquidación adeudado, menos el abono realizado, (ii) el valor de \$25.117.881.778,50, correspondiente a los intereses de plazo causados y no pagados hasta la fecha de exigibilidad del primer 50% del valor de liquidación, y (iii) el valor de los intereses de mora que se empezaron a causar por cada día de demora, desde cuando se hizo exigible la suma inicialmente mencionada.

10) Al hacerse exigible el segundo 50% del valor de liquidación, respecto del cual no ha habido abono alguno, se adeudan, además de los valores indicados en el numeral precedente: (i) por el segundo 50% del valor de liquidación del contrato de concesión \$72.628.346.191,50, (ii) por intereses de plazo causados respecto de ese segundo 50% desde la fecha en que se debió pagar el primer 50% y hasta la fecha prevista para el pago del segundo 50%, la suma de \$7.193.571.906, (iii) intereses de mora desde el día siguiente a aquel en que se hizo exigible el segundo 50% del valor de liquidación.

11) La suma que a la fecha adeuda Metrolínea S.A. por valor de liquidación del contrato de concesión, más intereses remuneratorios, más intereses moratorios es superior a \$245.000.000.000

12) Metrolínea S.A. registró en su contabilidad el valor del capital adeudado por el laudo arbitral, pero no lo hizo sobre los intereses remuneratorios causados y no pagados, ni sobre los intereses moratorios.

13) Metrolínea S.A., en reciente comunicación, de fecha 28 de abril de 2020, emitida con ocasión del traslado que el Ministerio de Transporte le hizo de carta que le habían enviado Estaciones Metrolínea Ltda. y Fiduciaria Colmena, actuando esta última como vocera y administradora del patrimonio autónomo Estaciones Metrolínea, en la que se denunció las irregularidades contables que se presentan en el registro de las obligaciones a cargo de Metrolínea S.A., dicha ampara la conducta irregular que viene implementando en un pronunciamiento de la Contaduría General de la Nación, o al menos lo invoca como sustento de su posición.

14) En relación con la negativa de Metrolínea S.A. a registrar en la contabilidad los intereses que se causan por las obligaciones a su cargo, la posición que se tiene por dicha entidad es que el aludido registro de intereses y la obligación de pagarlos dependen exclusivamente de la voluntad del deudor y de que su contraparte acreedor consienta en “negociarlos”, pues solo se registran si en virtud de esa negociación se ha acordado pagar los intereses que se causan, aduciendo que en tal caso hay “una probabilidad cierta producto de la negociación”, según se infiere de lo que se afirma en el siguiente párrafo contenido en la carta del 28 de abril de 2020:

“De conformidad con el Manual de procedimientos adoptado mediante Resolución 253 del 28 de diciembre de 2018, se determina que para el pago de los intereses deberá existir una probabilidad cierta producto de la negociación, esto con el fin de no llegar a ocasionar un daño fiscal por detrimento patrimonial a Metrolínea SA, conforme a lo establecido en el artículo 6 de la ley 610 de 2000 y conforme a los hallazgos generados por las entidades de control”.

15) Aunque Metrolínea S.A. no señala explícitamente que no registra los intereses a su cargo, a partir de lo que según afirma ella misma decidió al expedir la Resolución 253 de 2018, no de otra manera se puede entender lo que sostiene en la carta de 28 de abril, en la que se declara su gerente sorprendida porque se diga que hay subvaloración de pasivos, cuando al tiempo afirma que ha proferido una resolución que establece que solo debe pagar lo que haya negociado con su acreedor respectivo, de manera que exista “una probabilidad cierta producto de la negociación” para “no llegar a ocasionar un daño fiscal por detrimento patrimonial”, a la vez que manifiesta que en el rubro contable de Sentencias Procesos y Judiciales solo tiene registrada la suma de \$149.252.818.519, “valor dentro del cual se encuentra la suma del Laudo Arbitral de Estaciones Metrolínea Ltda.”, a sabiendas de que por el solo valor de liquidación del contrato de concesión adeuda la entidad mencionada la suma de \$143.021.398.503, más intereses que suman varios miles de millones más.

16) Para el no registro contable de los intereses de plazo causados y no pagados, la entidad no ofrece explicación alguna, diferente a lo que afirma en el sentido de que ella misma

profirió un acto administrativo en el que se señala que se pagan intereses solo en cuanto se “negocien”, porque de no hacerlo hay “daño fiscal por detrimento patrimonial”.

17) De acuerdo con lo expuesto, los intereses moratorios causados y no pagados no se registran en la contabilidad de Metrolínea S.A. y, además, asume la alta Gerencia de la entidad deudora que el daño patrimonial que se le está causando a Metrolínea S.A. con la conducta desplegada no existe en tanto no se haga el registro contable de los intereses moratorios. Es decir, que Metrolínea S.A. asume que los intereses de mora no se causan mientras no se registren, o, dicho de otro modo, su existencia depende de que el deudor, a su conveniencia, decida registrarlos.

18) Según parece, a la Contaduría General de la Nación se le hizo por Metrolínea S.A. un planteamiento edificado bajo la premisa de que, al abrigo de lo descrito en un documento CONPES, las entidades territoriales socias de esa entidad deben asumir el pago de las obligaciones que los entes gestores de los sistemas públicos de transporte masivo, como es el caso de Metrolínea S.A., no puedan atender por sí mismas, donde el dilema residiría en dónde se debía hacer el registro, si en la contabilidad de las entidades públicas socias, o en la contabilidad de Metrolínea S.A., bajo el entendido de que lo que el documento CONPES planteaba se debía cumplir.

19) Las entidades socias de Metrolínea S.A. se negaron a reconocer la obligación de sufragar los recursos para el pago de las deudas de Metrolínea S.A., por lo cual en sus estados financieros no figuran tales obligaciones.

20) Según se infiere de la carta de Metrolínea S.A., del 28 de abril de 2020, para justificar el incumplimiento de las normas legales que gobiernan la manera como las entidades estatales deben llevar su contabilidad, se escuda, al menos en parte, en lo que, según afirma, le dijo la Contaduría General de la Nación.

21) En ese sentido, es pertinente transcribir lo que se dice por Metrolínea S.A. en algunos de los apartes de su carta, para justificar la forma como se ha venido procediendo en cuanto al no registro de los intereses debidos en sus estados financieros y, en este caso, aludiendo a lo que llama vigencias 2018-2019:

“1. Debido a las controversias surgidas en el registro del Laudo Arbitral de Estaciones Metrolínea Ltda., principalmente en el registro de los intereses, Metrolínea S.A. eleva consulta a la Contaduría General de la Nación mediante radicado 1824 de octubre 3 de 2017, atendiendo que los litigios y demandas y laudos arbitrales que se hayan impetrado (sic) en contra de Metrolínea S.A. debe estar a cargo de los municipios conforme a lo aprobado en el documento CONPES 3298 del 26 de julio de 2005, donde indica que... ‘Además de los aportes presentados en el cuadro 4, los costos de operación del ente gestor,

*Contaduría General de la Nación*

*Régimen de  
Contabilidad  
Pública*

867

los riesgos financieros, las coberturas y los sobrecostos estarán, en su totalidad, a cargo de los municipios del Área Metropolitana.’

“2. Mediante oficio No. 20182300020741 de fecha 2 de abril de 2018 la Contaduría General de la Nación otorga respuesta a la entidad en los siguientes términos:

‘Establece que es indispensable que conjuntamente la empresa y la entidad territorial definan la intención de las partes, el alcance de lo pactado y las obligaciones complementarias asumidas en cada caso las condiciones y alcance de las obligaciones frente al contrato de concesión, la responsabilidad de ambas partes con el tercero, entre otros, de tal manera que se puede determinar cuál de las siguientes situaciones se configura:

- Que los flujos erogaran directamente del ente territorial, sin afectar a la empresa, en cuyo caso esta última no reconocerá cuenta por pagar alguna.
- Que los flujos afectaran la empresa, pero el ente territorial reembolsará a esta, caso en el cual la empresa deberá reconocer una cuenta por pagar frente al demandante y una cuenta por cobrar a la entidad territorial.
- Que los flujos estén a cargo de la empresa, sin que exista derecho a reembolso con cargo al ente territorial, situación que conlleva únicamente al reconocimiento de la cuenta por pagar en la contabilidad de la empresa.’

“3. En atención al concepto emitido por la Contaduría General de la Nación, los representantes del Municipio de Bucaramanga, Floridablanca, Piedecuesta y Girón en Asamblea General de Accionistas desarrollada el 4 de septiembre de 2018, aprueban aplicar la opción 3 propuesta por la Contaduría General de la Nación, que corresponde a: “Que los flujos estén a cargo de la empresa, sin que exista derecho a reembolso con cargo al ente territorial, situación que conlleva únicamente al reconocimiento de la cuenta por pagar en la contabilidad de la empresa.”, donde Metrolínea debe asumir el pago de las condenas con los recursos propios y los recursos que tiene disponible en el porcentaje del 1.87% fondo para contingencias judiciales, para lo cual se presentó una propuesta de negociación interna de pasivo, sobre la que se ordenó estructurar un procedimiento de negociación”.

22) En el mismo oficio se dice que en la vigencia 2019 “se remitió solicitud de aportes para pago de condenas judiciales a los municipios del área metropolitana, con Radicado no. 1949, 1950, 1951 y 1952”.

Tomando en cuenta los hechos descritos, solicitamos a la Contaduría General de la Nación lo siguiente:

(...)

1. ¿Puede una entidad estatal del orden territorial, como lo es Metrolínea S.A., dejar de registrar en su contabilidad los intereses que de acuerdo con decisiones arbitrales o judiciales en firme debe reconocer y pagar, o está compelida u obligada a hacer el registro contable de esas obligaciones, tanto por principal como por intereses, sean de plazo o moratorios?
2. ¿La respuesta a la pregunta 1 cambia por el hecho de que el deudor haya celebrado un convenio con otras entidades públicas, según el cual éstas deban asumir, bajo ciertas circunstancias, las obligaciones de aquel, originadas en la ejecución de un proyecto, o por el hecho de que un documento CONPES haya incluido una consideración respecto de que esas obligaciones sean asumidas por las entidades territoriales que son socias del ente gestor de un sistema masivo de transporte público?
3. ¿La respuesta a la pregunta anterior y a la pregunta 1 cambian por el hecho de que las entidades territoriales socias de un ente gestor de un sistema público de transporte, como lo es Metrolínea S.A., hayan decidido que no asumen las obligaciones a cargo del ente gestor, a pesar de lo que se haya estipulado en el acuerdo entre ellas o los lineamientos de un documento CONPES?
4. ¿La respuesta a la pregunta 1 cambia por el hecho de que el ente público deudor de las obligaciones de pagar intereses en virtud de lo decidido en laudo arbitral o en sentencia debidamente ejecutoriados, y a lo ordenado en la ley, no tenga los recursos para el pago de las obligaciones a su cargo, o por el hecho de que el registro contable de los intereses causados revele o ponga en evidencia la causación de un daño patrimonial de carácter fiscal?
5. ¿La existencia de la obligación de reconocer en la contabilidad intereses que nace de una sentencia judicial o de un laudo arbitral en firme depende de que se haga el registro en la contabilidad de la entidad pública deudora, a su arbitrio o según su conveniencia, o según disponibilidad de recursos para su pago?
6. ¿Cuáles son las normas legales, reglas, instrucciones, circulares o demás directrices que una entidad pública como Metrolínea S.A. debe observar obligatoriamente en cuanto al registro contable de condenas derivadas de laudo arbitral o sentencia judicial, respecto del registro contable del monto de esas condenas, tanto por principal o capital, como por intereses?
7. ¿Qué actuación debe cumplir una entidad pública como Metrolínea S.A. cuando se establezca que en un determinado ejercicio social ya cerrado y cuyos estados financieros

fueron aprobados por la asamblea general de accionistas se han dejado de registrar valores de condena, o intereses que se causan respecto de esos valores de condena?

8. ¿La respuesta a la pregunta anterior cambia por el hecho de que la entidad deudora quede en causal de disolución por pérdidas al efectuar cualquier acción obligatoria en relación con sus estados financieros de ejercicios anteriores, respecto de condenas impuestas por laudo arbitral o sentencia judicial, debido a no haber registrado el valor del principal o capital, o intereses de esas condenas?

9. ¿La Contaduría General de la Nación le ha expresado a Metrolínea S.A. que puede dejar de registrar en su contabilidad las obligaciones a su cargo, por condenas en su contra proferidas en laudo arbitral o sentencia judicial debidamente ejecutoriadas y, en caso afirmativo, bajo qué supuestos y en qué documento lo ha señalado y, en caso afirmativo, es posible que esas obligaciones no queden registradas en la contabilidad del deudor, ni en la contabilidad de otra u otras entidades públicas, que pudieran tener la vocación de asumir esas deudas, pero que no lo han hecho, y en cualquier evento cuál es el fundamento legal de esa posición, dado que no ha habido extinción de la obligación a cargo del deudor por pago, ni se ha solucionado esa obligación por cualquiera otro de los modos de extinción de obligaciones que prevé la ley?

De otra parte, en ejercicio del derecho de petición para obtener documentos, de manera respetuosa solicito se me remita copia de los conceptos o pronunciamientos que la Contaduría General de la Nación haya emitido para atender solicitudes de Metrolínea S.A. y las solicitudes que hayan originado tales pronunciamientos.

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

## CONSIDERACIONES

El numeral 4.1.2. Representación fiel, del numeral 4.1. Características fundamentales, del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014, establece:

### “4.1.2. Representación fiel

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

Una descripción 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 relevante ni una representación no fidedigna de un hecho relevante ayudan a los usuarios a tomar decisiones adecuadas.” (Subrayado fuera de texto)

El 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, 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 310 de 2017, establece:

“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 (...)

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.”

El numeral 3 del Capítulo II PASIVOS, 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, actualizadas según la Resolución 426 de 2019, establece:

## 8 “3. CUENTAS POR PAGAR

### 3.1. Reconocimiento

Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la empresa con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.”

9 Por su parte, el numeral 5.3. Corrección de errores, del numeral 5. Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, 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, actualizadas según la Resolución 426 de 2019, establece:

### “5.3. Corrección de errores

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



23. 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.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la empresa 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.”

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, establece la siguiente descripción y dinámica de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES:

#### “DESCRIPCIÓN

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.”

#### CONCLUSIONES

Previo a resolver sus inquietudes, me permito realizar las siguientes precisiones, con ocasión a algunas aseveraciones presentes en el contexto de su consulta.

Sea lo primero manifestar que, el reconocimiento contable de los hechos económicos, que

pueden ser jurídicos, o la falta de dicho reconocimiento, no modifica las situaciones económicas o jurídicas, pues en la contabilidad se reconocen los efectos de dichos hechos y con su reconocimiento no se generan hechos económicos o jurídicos nuevos, v. gr. el hecho de que en la contabilidad se dejen de reconocer pasivos, como los intereses, no implica bajo ninguna circunstancia, que dichos intereses se extingan jurídicamente.

Ahora bien, también es menester aclarar que cuando en los conceptos contables emitidos por la CGN se establecen diversos escenarios, se hace con el fin de que la entidad evalúe cuál escenario le aplica de acuerdo a sus condiciones económicas, fácticas o jurídicas particulares, y no se establecen con el fin de que la entidad escoja el que mejor se adecue a sus intereses, pues ello transgrediría la característica fundamental de representación fiel, que establece que la información financiera no debe estar ponderada, enfatizada, atenuada ni manipulada para incrementar la probabilidad de que la información financiera se reciba de forma favorable y que no debe presentar errores ni omisiones.

Hechas estas precisiones, se resuelven sus inquietudes de la siguiente manera:

**1.** ¿Puede una entidad estatal del orden territorial, como lo es Metrolínea S.A., dejar de registrar en su contabilidad los intereses que de acuerdo con decisiones arbitrales o judiciales en firme debe reconocer y pagar, o está compelida u obligada a hacer el registro contable de esas obligaciones, tanto por principal como por intereses, sean de plazo o moratorios?

De conformidad con lo establecido en el Procedimiento Contable para el Registro de los Procesos Judiciales, Arbitrajes, Conciliaciones Extrajudiciales y Embargos sobre Cuentas Bancarias, con la liquidación del laudo arbitral definitivo, la empresa demandada debe registrar la respectiva condena como una cuenta por pagar.

En este sentido, en caso de que se condene a una empresa, mediante un laudo arbitral o una sentencia judicial, al pago de intereses remuneratorios y adicionalmente, derivado de su incumplimiento deba pagar intereses moratorios, esta está compelida a realizar el respectivo reconocimiento de dichos pasivos en su contabilidad.

El registro contable tanto del capital como de los intereses del laudo arbitral, debe efectuarse en las subcuentas 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, y 246092-Intereses de laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, respectivamente, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES, que corresponde al Grupo 24-CUENTAS POR PAGAR.

**2.** ¿La respuesta a la pregunta 1 cambia por el hecho de que el deudor haya celebrado un convenio con otras entidades públicas, según el cual éstas deban asumir, bajo ciertas circunstancias, las obligaciones de aquel, originadas en la ejecución de un proyecto, o por

el hecho de que un documento CONPES haya incluido una consideración respecto de que esas obligaciones sean asumidas por las entidades territoriales que son socias del ente gestor de un sistema masivo de transporte público?

Tratándose específicamente de la materia objeto de consulta, esto es, del pago del capital e intereses a los que sea condenada una empresa mediante un laudo arbitral, es esta quien como demandada, una vez se encuentre en firme la condena proferida en su contra, debe registrar la respectiva cuenta por pagar por concepto de laudos arbitrales.

Ahora bien, en caso de que otra entidad u otras entidades estatales tengan la obligación presente de asumir el pago de la condena, o la asuman en virtud de un contrato u otro instrumento jurídico, la empresa condenada mediante el laudo arbitral deberá registrar un derecho y la entidad o las entidades estatales financiadoras deberán hacer lo propio, y registrar la respectiva cuenta por pagar. Así pues, la empresa reconocería un pasivo derivado de la condena proferida en su contra mediante el laudo arbitral, y un activo por su acreencia en el momento en el que las otras entidades estatales tengan una obligación presente de asumir el pago de la condena.

**3.** ¿La respuesta a la pregunta anterior y a la pregunta 1 cambian por el hecho de que las entidades territoriales socias de un ente gestor de un sistema público de transporte, como lo es Metrolínea S.A., hayan decidido que no asumen las obligaciones a cargo del ente gestor, a pesar de lo que se haya estipulado en el acuerdo entre ellas o los lineamientos de un documento CONPES?

Indistintamente de que las entidades territoriales asuman o no el pago de la condena proferida en contra de la empresa, esta última es quien deberá realizar el reconocimiento de la obligación por el laudo arbitral.

**4.** ¿La respuesta a la pregunta 1 cambia por el hecho de que el ente público deudor de las obligaciones de pagar intereses en virtud de lo decidido en laudo arbitral o en sentencia debidamente ejecutoriados, y a lo ordenado en la ley, no tenga los recursos para el pago de las obligaciones a su cargo, o por el hecho de que el registro contable de los intereses causados revele o ponga en evidencia la causación de un daño patrimonial de carácter fiscal?

**5.** ¿La existencia de la obligación de reconocer en la contabilidad intereses que nace de una sentencia judicial o de un laudo arbitral en firme depende de que se haga el registro en la contabilidad de la entidad pública deudora, a su arbitrio o según su conveniencia, o según disponibilidad de recursos para su pago?

Respecto a las preguntas 4 y 5, indistintamente de que las empresas que son condenadas mediante sentencias judiciales o laudos arbitrales cuenten con recursos económicos para sufragar dichas condenas, en consonancia con el principio de representación fiel, el Procedimiento Contable para el Registro de los Procesos Judiciales, Arbitrajes, Conciliaciones Extrajudiciales y Embargos sobre Cuentas Bancarias, y en lo consagrado en la norma de cuentas por pagar, dichas empresas deben realizar el reconocimiento de las sentencias judiciales o laudos arbitrales proferidos en su contra.

**6.** ¿Cuáles son las normas legales, reglas, instrucciones, circulares o demás directrices que una entidad pública como Metrolínea S.A. debe observar obligatoriamente en cuanto al registro contable de condenas derivadas de laudo arbitral o sentencia judicial, respecto del registro contable del monto de esas condenas, tanto por principal o capital, como por intereses?

Las empresas sometidas al ámbito de aplicación de la Resolución 414 de 2014 expedida por la CGN, deben realizar el reconocimiento de los procesos judiciales, laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, con sujeción a lo señalado en el Procedimiento Contable para el Registro de los Procesos Judiciales, Arbitrajes, Conciliaciones Extrajudiciales y Embargos sobre Cuentas Bancarias, en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, y en la demás normativa del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

**7.** ¿Qué actuación debe cumplir una entidad pública como Metrolínea S.A. cuando se establezca que en un determinado ejercicio social ya cerrado y cuyos estados financieros fueron aprobados por la asamblea general de accionistas se han dejado de registrar valores de condena, o intereses que se causan respecto de esos valores de condena?

En dicho caso debe acudir a lo señalado en el numeral 5.3. Corrección de errores de la norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores del Capítulo IV. 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.

**8.** ¿La respuesta a la pregunta anterior cambia por el hecho de que la entidad deudora quede en causal de disolución por pérdidas al efectuar cualquier acción obligatoria en relación con sus estados financieros de ejercicios anteriores, respecto de condenas impuestas por laudo arbitral o sentencia judicial, debido a no haber registrado el valor del principal o capital, o intereses de esas condenas?

Como se manifestó anteriormente, de conformidad con la característica fundamental de representación fiel, la información financiera no debe estar ponderada, enfatizada, atenuada ni manipulada para incrementar la probabilidad de que la información financiera se reciba de forma favorable, y tampoco debe presentar errores ni omisiones.

9. ¿La Contaduría General de la Nación le ha expresado a Metrolínea S.A. que puede dejar de registrar en su contabilidad las obligaciones a su cargo, por condenas en su contra proferidas en laudo arbitral o sentencia judicial debidamente ejecutoriados y, en caso afirmativo, bajo qué supuestos y en qué documento lo ha señalado y, en caso afirmativo, es posible que esas obligaciones no queden registradas en la contabilidad del deudor, ni en la contabilidad de otra u otras entidades públicas, que pudieran tener la vocación de asumir esas deudas, pero que no lo han hecho, y en cualquier evento cuál es el fundamento legal de esa posición, dado que no ha habido extinción de la obligación a cargo del deudor por pago, ni se ha solucionado esa obligación por cualquiera otro de los modos de extinción de obligaciones que prevé la ley?

Como se mencionó anteriormente, el reconocimiento contable de las condenas proferidas por medio de sentencias judiciales o laudos arbitrales debe realizarse con sujeción a lo establecido en el 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.

Así pues, en caso de proferirse una condena en contra de alguna entidad, esta debe reconocerla en su contabilidad.

Ahora bien, la Contaduría General de la Nación emitió el concepto contable con radicado CGN N° 20182300020741 del 02 de abril de 2018, mediante el cual se establecieron diversos escenarios con el fin de que la entidad evaluara cuál escenario le aplicaba de acuerdo con sus condiciones económicas, fácticas o jurídicas particulares.

Lo anterior, en atención a que la CGN, de conformidad con sus competencias, dicta los lineamientos generales para aplicar la regulación contable, pero las evaluaciones pertinentes corresponden a cada empresa, para que el reconocimiento se ajuste a su realidad económica. Aunado a esto, la CGN no es competente para pronunciarse respecto de si derivado de los convenios celebrados por la empresa con otras entidades públicas, estas debían reembolsarle los recursos para el pago de dichos laudos arbitrales, pues ello atiende a un asunto de naturaleza jurídica. Por lo cual, estableció los escenarios respectivos para el reconocimiento contable del hecho económico, dependiendo de si las otras entidades debían reembolsarle o no a la empresa el valor de la condena proferida en su contra.

\*\*\*

<b>CONCEPTO No. 20202000037781 DEL 17-07-2020</b>
---

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Presentación de ingresos y gastos por intereses en el Estado de resultados integral.

Doctora  
**ÁNGELA MARÍA LOAIZA CORTÉS**  
 Directora Normatividad Contable  
 Empresas Públicas de Medellín  
 Medellín, Antioquia

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500027192, el día 10 de junio de 2020, mediante la cual consulta si de acuerdo con el párrafo 82 de la NIC 1, los ingresos y gastos por intereses se pueden presentar como parte de las actividades de operación de la empresa, tomando en cuenta que:

“Por ser EPM una empresa prestadora de servicios públicos domiciliarios, al igual que las empresas que conforman el Grupo, parte de los ingresos y gastos que se obtienen están asociados a la financiación de los servicios que prestamos y/o bienes que vendemos como parte de la operación; los conceptos de las financiaciones son los siguientes:

- Financiaciones que se realizan desde el inicio de la prestación del servicio y/o venta del bien
- Financiaciones posteriores a la prestación el servicio y/o venta del bien
- Intereses de mora por las financiaciones antes descritas

La medición del componente de financiación y de los intereses se hace con el método de interés efectivo de acuerdo a (sic) lo establecido en las NIIF 15 -Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes y la NIIF 9 -Instrumentos Financieros.”

Con base en lo anterior, este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

La Resolución 037 de 2017 y sus modificaciones, en especial la Resolución 056 de 2020, por medio de la cual se ha incorporado al Régimen de Contabilidad Pública el Anexo Técnico Compilatorio y Actualizado 1-2019, de las Normas de Información Financiera, del Decreto 2420 de 2015 y sus modificaciones, señala lo siguiente en el Marco Conceptual para la Información Financiera:

“Representación fiel

2.12 Los informes financieros representan fenómenos económicos utilizando palabras y números. Para ser útil, la información financiera debe no sólo representar los fenómenos relevantes, sino que también representar de forma fiel la esencia de los fenómenos que pretende representar. En muchas circunstancias, la esencia de un fenómeno económico y su forma legal son las mismas. Si no lo son, el suministro de información solo sobre la forma legal no representaría de forma fiel el fenómeno económico (véanse los párrafos 4.59 a 4.62). (...)

4.1 Los elementos de los estados financieros definidos en el Marco Conceptual son:

(a) activos, pasivos y patrimonio, que están relacionados con la situación financiera de una entidad que informa; y

(b) ingresos y gastos, que están relacionados con el rendimiento financiero de una entidad que informa.

4.2 Dichos elementos se vinculan con los recursos económicos, derechos y cambios en los recursos económicos y en los derechos de los acreedores analizados en el Capítulo 1, que y que se definen en la Tabla 4.1. (...)

4.59 Los términos de un contrato crean derechos y obligaciones para una entidad que sea parte de ese contrato. Para representar esos derechos y obligaciones, los estados financieros informan sobre su esencia (véase el párrafo 2.12). En algunos casos, la esencia de los derechos y obligaciones es clara, a partir de la forma legal del contrato. En otros casos, los términos del contrato, o de un grupo o serie de contratos, requieren un análisis para identificar la esencia de los derechos y obligaciones. (...)

4.68 Ingresos son incrementos en los activos o disminuciones en los pasivos que dan lugar a incrementos en el patrimonio, distintos de los relacionados con aportaciones de los tenedores de derechos sobre el patrimonio.

4.69 Gastos son disminuciones en los activos o incrementos en los pasivos que dan lugar a disminuciones en el patrimonio, distintos de los relacionados con distribuciones a los tenedores de derechos sobre el patrimonio. (...)

4.71 Los ingresos y gastos son los elementos de los estados financieros que se relacionan con el rendimiento financiero de una entidad. Los usuarios de los estados financieros necesitan información sobre la situación financiera de una entidad y su rendimiento financiero. Por ello, aunque los ingresos y gastos se definen en términos de cambios en los activos y los pasivos, la información sobre ingresos y gastos es tan importante como la información sobre activos y pasivos. (...)” (Subrayado fuera de texto)

De igual forma, el Anexo Técnico Compilatorio y Actualizado 1-2019, de las Normas de Información Financiera, del Decreto 2420 de 2015 y sus modificaciones, señala lo siguiente en las Normas Internacionales de Contabilidad:

“Norma Internacional de Contabilidad 1

Presentación de Estados Financieros (...)

Alcance

2 Una entidad aplicará esta Norma al preparar y presentar estados financieros de propósito de información general conforme a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

3 En otras NIIF se establecen los requerimientos de reconocimiento, medición e información a revelar para transacciones y otros sucesos. (...)

Presentación razonable y cumplimiento de las NIIF

15 Los estados financieros deberán presentar razonablemente la situación financiera y el rendimiento financiero, así como los flujos de efectivo de una entidad. Esta presentación razonable requiere la presentación fidedigna de los efectos de las transacciones, así como de otros sucesos y condiciones, de acuerdo con las definiciones y los criterios de reconocimiento de activos, pasivos, ingresos y gastos establecidos en el Marco Conceptual para la Información financiera (Marco Conceptual). Se presume que la aplicación de las NIIF, acompañada de información adicional cuando sea preciso, dará lugar a estados financieros que proporcionen una presentación razonable. (...)

34 La NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes requiere que una entidad mida los ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes por la contraprestación a la que espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos. Por ejemplo, el importe de ingresos de actividades ordinarias reconocidas refleja cualesquiera descuentos comerciales y rebajas por volumen de ventas que permita la entidad. Una entidad lleva a cabo, en el curso de sus actividades ordinarias, otras transacciones que no generan ingresos de actividades



ordinarias sino que son accesorias con respecto a las actividades principales que generan estos ingresos. Una entidad presentará los resultados de estas transacciones compensando los ingresos con los gastos relacionados que genere la misma operación, siempre que dicha presentación refleje el fondo de la transacción u otro suceso. (...)

Información a presentar en la sección del resultado del periodo o en el estado de resultado del periodo

82 Además de las partidas requeridas por otras NIIF, la sección del resultado del periodo o el estado del resultado del periodo incluirán las partidas que presenten los importes siguientes para el periodo:

1. ingresos de actividades ordinarias que se presenten por separado de los ingresos por intereses calculados utilizando el método d

2. el interés efectivo;

(aa) ganancias y pérdidas que surgen de la baja en cuentas de activos financieros medidos al costo amortizado; (...)

87. Una entidad no presentará ninguna partida de ingreso o gasto como partidas extraordinarias en los estados que presenten el resultado del periodo y otro resultado integral o en las notas. (...)

97 Cuando las partidas de ingreso o gasto son materiales (tienen importancia relativa), una entidad revelará de forma separada información sobre su naturaleza e importe. (...)

Norma Internacional de Contabilidad 7

Estado de Flujos de Efectivo (...)

Definiciones

6 Los siguientes términos se usan en esta Norma con los significados que a continuación se especifican: (...)

Actividades de operación son las actividades que constituyen la principal fuente de ingresos de la entidad, así como otras actividades que no puedan ser calificadas como de inversión o financiación.

Actividades de inversión son las de adquisición y disposición de activos a largo plazo, así como de otras inversiones no incluidas en los equivalentes al efectivo.

Actividades de financiación son las actividades que producen cambios en el tamaño y composición de los capitales propios y de los préstamos tomados por la entidad. (...)

Actividades de operación (...)

14 Los flujos de efectivo procedentes de las actividades de operación se derivan fundamentalmente de las transacciones que constituyen la principal fuente de ingresos de actividades ordinarias de la entidad. Por tanto, proceden de las operaciones y otros sucesos que entran en la determinación de las ganancias o pérdidas netas. Ejemplos de flujos de efectivo por actividades de operación son los siguientes:

(a) cobros procedentes de las ventas de bienes y la prestación de servicios;

(b) cobros procedentes de regalías, cuotas, comisiones y otros ingresos de actividades ordinarias; (...)

Ingresos y dividendos

31 Los flujos de efectivo correspondientes tanto a los intereses recibidos y pagados como a los dividendos percibidos y satisfechos deben ser revelados por separado. Cada una de las anteriores partidas debe ser clasificada de forma coherente, periodo a periodo, como perteneciente a actividades de operación, de inversión o de financiación. (...)

33 Los intereses pagados, así como los intereses y dividendos percibidos, se clasificarán usualmente, en las entidades financieras, como flujos de efectivo por actividades de operación. Sin embargo, no existe consenso para la clasificación de este tipo de flujos en el resto de las entidades. Los intereses pagados, así como los intereses y dividendos percibidos, pueden ser clasificados como procedentes de actividades de operación, porque entran en la determinación de la ganancia o pérdida. De forma alternativa, los intereses pagados y los intereses y entiendo recibidos pueden clasificarse como flujos de efectivo por actividades de financiación e inversión respectivamente, porque son costos de obtener recursos financieros o rendimientos sobre inversiones. (...)

Norma Internacional de Información Financiera 7

Instrumentos Financieros: Información a Revelar (...)

Partidas de ingresos, gastos, ganancias o pérdidas

20 Una entidad revelará las siguientes partidas de ingresos, gastos, ganancias o pérdidas, ya sea en el estado del resultado integral o en las notas: (...)

(b) Los ingresos por intereses totales y los gastos por intereses totales (calculados utilizando el método del interés efectivo) para activos financieros que se miden al costo amortizado o que se miden a valor razonable con cambios en otro resultado integral, de acuerdo con el párrafo 4.1.2A de la NIIF 9 (mostrando estos importes por separado); o pasivos financieros que no están medidos al valor razonable con cambios en resultados. (...)

Norma Internacional de Información Financiera 9

Instrumentos Financieros (...)

Activos financieros

Método del interés efectivo

5.4.1 Los ingresos por intereses deberán calcularse utilizando el método del interés efectivo (véase el Apéndice A y los párrafos B5.4.1 a B5.4.7). Este deberá calcularse aplicando la tasa de interés efectiva al importe en libros bruto de un activo financiero, excepto para:

(a) activos financieros con deterioro de valor crediticio comprados u originados. Para estos activos financieros, la entidad aplicará la tasa de interés efectiva ajustada por calidad crediticia al costo amortizado del activo financiero desde el reconocimiento inicial.

(b) activos financieros que no son activos financieros con deterioro de valor crediticio comprados u originados pero que posteriormente se han convertido en activos financieros con deterioro de valor crediticio. Para estos activos financieros, la entidad aplicará la tasa de interés efectiva al costo amortizado del activo financiero en los periodos de presentación posteriores. (...)

Apéndice A

Definiciones de términos (...)

en mora Un activo financiero está en mora cuando la contraparte ha dejado de efectuar un pago cuando contractualmente debía hacerlo. (...)

método del interés efectivo El método que se utiliza para el cálculo del costo amortizado de un activo financiero o un pasivo financiero y para la distribución y reconocimiento de los ingresos por intereses o gastos por intereses en el resultado del periodo a los largo (sic) del periodo correspondiente. (...)

Norma Internacional de Información Financiera 15

Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes (...)

2 Para cumplir el objetivo del párrafo 1, el principio básico de esta Norma es que una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias para representar la transferencia de los bienes o servicios comprometidos con los clientes por un importe que refleje la contraprestación a que la entidad espera tener derecho, a cambio de dichos bienes o servicios. (...)

65 Una entidad presentará los efectos de la financiación por separado (ingresos por intereses o gastos por intereses) de los ingresos de actividades ordinarias de contratos con clientes en el estado del resultado integral. Los ingresos por intereses o gastos por intereses se reconocen solo en la medida en que se reconozca un activo del contrato (o cuenta por cobrar) o un pasivo del contrato en la contabilización de un contrato con un cliente. (...)" (Subrayado fuera de texto)

La Resolución 037 de 2017, Por la cual se regula el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, señala:

"ARTICULO 1°. Incorporar, como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Publico, el cual está conformado por: el Marco Conceptual para la Información Financiera, las Normas de Información Financiera, el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Publica. (...)" (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, la entidad deberá reconocer los hechos económicos en los elementos que componen los estados financieros de acuerdo con los criterios señalados en el Marco Conceptual anexo a la Resolución 056 de 2020, a fin de presentar la información de forma fiable y razonable. Para el caso de las partidas que conforman el estado de resultados integral, la entidad clasificará en la sección del resultado del periodo lo relacionado con las actividades ordinarias que realiza y presentará de forma separada los ingresos y gastos que se encuentren asociados a intereses de financiación por la venta de bienes o prestación de servicios de los ingresos obtenidos por actividades ordinarias, siempre y cuando estos se encuentren medidos a través del método del interés efectivo.

La clasificación de los intereses de financiación, así como los intereses de mora asociados a estos, en operacionales o no operacionales, dependerá del hecho de que estos intereses hagan parte de la principal fuente de ingresos de las actividades ordinarias de la entidad, por lo que la entidad debe evaluar esta situación de acuerdo con las circunstancias propias del negocio en la determinación de ganancias o pérdidas netas.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000039451 DEL 29-07-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Reclasificación de saldos de subcuentas de la cuenta 1322 eliminadas por Resolución de la CGN N° 427 de 2019. Cuenta contable para el reconocimiento del ingreso por recobro, según lo establecido por la Resolución de la CGN N° 427 de 2019.

Doctora

ARISLEIDA LOPERENA VEGA

Coordinadora Contable y Financiera

Asociación de Cabildos Indígenas del Cesar y la Guajira -Dusakawi EPSI

Valledupar, Cesar

#### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500030082, el día 2 de julio de 2020, mediante la cual consulta:

“Con la Resolución 427 del 23 de diciembre de 2019, expedido (Sic) por la Contaduría General de la Nación, en su artículo 8 se procede a eliminar las subcuentas:

132215-Cuentas por Cobrar NO PBS pendientes de radicar

132217-Cuentas por Cobrar entidades Territoriales Pendientes de Radicar

132218-Cuentas por cobrar entidades territoriales Radicadas

Estas cuentas en nuestra contabilidad, (Sic) venían con saldos bastantes materiales a 31 de diciembre de 2019, y adicionalmente tienen aplicado deterioros. Mi inquietud es la siguiente, al eliminar estas cuentas del Catálogo, el saldo de las mismas se debe reclasificar a la nueva cuenta creada 199005 y si es así como debo proceder con el deterioro? (Sic) o si el saldo de la cuenta 132218 puede ser reclasificado a otra subcuenta de la misma 1322? (Sic)

Por otra parte, en relación a las cuentas de ingresos, no existe o no encontramos actualmente en el catálogo una subcuenta donde se especifique llevar lo concerniente a recobros, (antes usábamos 43112 (Sic), pero esta cuenta fue eliminada en el 2019) por lo que hemos estado usando la 431190-Otros ingresos por la administración del sistema de seguridad social en salud, ante esto, la Superintendencia Nacional de Salud, nos solicita

reclasificar este ingreso a una cuenta donde se evidencie el concepto de recobros, por lo que requiero me emitan una aclaración o respuesta que me pueda servir de argumento para saber si este procedimiento lo estamos haciendo mal, ya que con anterioridad les hemos manifestado a la Super (Sic), que se procede a cargar en esta cuenta al no tener dentro del catálogo una exclusiva para este concepto.”

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

## CONSIDERACIONES

El Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución de la CGN N° 414 de 2014 y sus modificaciones, establece:

“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

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

23. 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.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la empresa reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

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

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

27. 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.

28. 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)

La Resolución de la CGN N° 427 de 2019, mediante la cual se modifica el Procedimiento contable para el reconocimiento de los hechos económicos relacionados con el manejo de los recursos del Sistema de Seguridad Social en Salud del Marco normativo para Entidades de Gobierno y se modifican los catálogos generales de cuentas 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, establece:

"ARTÍCULO 8°. Eliminar las siguientes subcuentas en la estructura del Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público:

CÓDIGO	DENOMINACIÓN
<u>132215</u>	<u>Cuentas por cobrar No PBS pendientes de radicar</u>
<u>132217</u>	<u>Cuentas por cobrar entidades territoriales pendientes de radicar</u>
<u>132218</u>	<u>Cuentas por cobrar entidades territoriales radicadas</u>
(...)	

ARTÍCULO 11°. Modificar los numerales 2.2.2., 2.2.4., 4.2.1. y 4.2.5. del Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el manejo de los recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, los cuales quedarán así:

(...)

#### 2.2.4. Gastos no incluidos en el Plan de Beneficios en Salud (No PBS)

Para efectos de este numeral, los servicios y tecnologías en salud no financiadas por la UPC se denominarán servicios de salud No PBS.

(...)

##### 2.2.4.2. Cuando la EPS-S deba garantizar y pagar la prestación de servicios de salud No PBS del Régimen Subsidiado

Cuando la EPS-S deba garantizar y pagar la prestación de servicios de salud No PBS del Régimen Subsidiado, en el momento en que se radique la factura de venta o documento equivalente presentado por la IPS ante la EPS-S, mediante el cual se realicen cobros de prestación de servicios de salud No PBS, la EPS-S debitará la subcuenta 537204-Servicios de salud No PBS de la cuenta 5372-PROVISIÓN PARA SERVICIOS DE SALUD y acreditará la subcuenta 273205-Servicios de salud No PBS de la cuenta 2732-PROVISIÓN PARA SERVICIOS DE SALUD. (...)

Simultáneamente, la EPS-S registrará el derecho a recobrarle a la entidad territorial o al fondo de salud descentralizado, para lo cual debitará la subcuenta 199002-Derechos de reembolso relacionados con provisiones de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS y acreditará la subcuenta 480854-Derechos de reembolso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS. (...)

#### 4.2.5. Gastos no incluidos en el Plan de Beneficios en Salud (No PBS)

Para efectos de este numeral, los servicios y tecnologías en salud no financiadas por la UPC se denominarán servicios de salud No PBS.



En el momento en que se radique la factura de venta o documento equivalente presentado por la IPS ante la EPS o EOC, mediante el cual se realicen cobros de prestación de servicios de salud No PBS, la EPS o EOC debitará la subcuenta 537204-Servicios de salud No PBS de la cuenta 5372-PROVISIÓN PARA SERVICIOS DE SALUD y acreditará la subcuenta 273205-Servicios de salud No PBS de la cuenta 2732-PROVISIÓN PARA SERVICIOS DE SALUD. (...)

Simultáneamente, la EPS o EOC registrará el derecho a recobrarle a la ADRES, para lo cual debitará la subcuenta 199002-Derechos de reembolso relacionados con provisiones de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS y acreditará la subcuenta 480854-Derechos de reembolso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS. (...)

ARTÍCULO 13°. Transitorio. (...)

A 31 de diciembre de 2019, la empresa promotora de salud o entidad obligada a compensar determinará los saldos relacionados con las obligaciones y derechos por la prestación de servicios de salud No PBS, para lo cual aplicará lo establecido en el Procedimiento modificado mediante la presente Resolución. Los efectos de la incorporación de las obligaciones o derechos o ajuste de los saldos registrados afectarán el gasto o el ingreso, si estos se relacionan con documentos radicados durante el 2019, o la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES o de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, si estos se relacionan con documentos radicados antes del 2019.” (Subrayado fuera de texto)

En el Concepto N° 20202000004841 del 25 de febrero de 2020, sobre la reclasificación de los saldos de las subcuentas eliminadas por la Resolución N° 427 de 2019, la CGN concluyó:

“De acuerdo con las consideraciones expuestas, para la reclasificación de los saldos de las subcuentas 132215-Cuentas por cobrar No PBS pendientes por radicar, 132217-Cuentas por cobrar entidades territoriales pendientes por radicar y 132218-Cuentas por cobrar entidades territoriales radicada, la empresa deberá entrar a identificar la parte del proceso en el que se encuentran de acuerdo con el procedimiento descrito en la Resolución 427 de 2019, y así reclasificar a la subcuenta y cuenta que corresponda.

Si corresponde a saldos por derechos relacionados con facturas de venta o documentos equivalentes radicados por la IPS ante la EPS pendientes por recobrar a la entidad territorial o al fondo descentralizado, se reclasificará a la subcuenta 199002-Derechos de reembolso relacionados con la facturación radicada, de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS.

Si corresponde a saldos por derechos relacionados con recobros o cobros radicados por la EPS ante la entidad territorial o fondo de salud descentralizado, previos al resultado de la auditoría integral, se reclasificarán a la subcuenta 199005-Derechos de reembolso por servicios de salud No PBS relacionados con facturación radicada, de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS.

Si corresponde a saldos de derechos con obligación de pago por parte de la entidad territorial o el fondo de salud descentralizado, se reclasificará a la subcuenta 132216-Cuentas por cobrar No PBS radicadas, de la cuenta 1322-ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD.

El anterior procedimiento debía ser aplicado por la entidad al 31 de diciembre de 2019, de acuerdo a lo indicado por la Resolución 427 de 2019.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

En primera instancia, con relación a la reclasificación de los saldos de las subcuentas 132215, 132217 y 132218, eliminadas, mediante la Resolución de la CGN N° 427 de 2019, del Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo de Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, DUSAKAWI EPSI debe atender lo concluido en el Concepto de la CGN N° 20202000004841, del 25 de febrero de 2020, citado en las consideraciones.

No obstante, con relación al deterioro de valor de las cuentas por cobrar contenidas en los saldos de las subcuentas 132215, 132217 y 132218, surge la siguiente inquietud: ¿Cuáles fueron las circunstancias por la cuales la EPSI determinó que las cuentas por cobrar contenidas en los saldos de dichas subcuentas tenían deterioro de valor? Hasta tanto no se aclare esta cuestión, no será posible absolver esta parte de su consulta.

En segunda instancia, conforme lo establecido en el Procedimiento para el reconocimiento de los hechos económicos relacionados con el manejo de los recursos del Sistema de Seguridad Social en Salud, citado en las consideraciones, los recobros realizados por la EPSI frente a otras entidades (Entes territoriales, fondos descentralizados de salud o ADRES) se deben registrar como un crédito de la subcuenta 480854-Derechos de reembolso, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, cuya contrapartida es el débito de la subcuenta 199002-Derechos de reembolso relacionados con provisiones, de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS.

Por lo dicho en el párrafo anterior, DUSAKAWI EPSI debe aplicar lo establecido en la Norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, en lo relacionado con la corrección del error en la aplicación del Procedimiento ajustado por la Resolución de la CGN N° 427 de 2019, específicamente por el reconocimiento del ingreso por cobros realizados en la subcuenta 431190-Otros ingresos por la administración del sistema de seguridad social en salud, de la cuenta 4311-ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, y no en la subcuenta 480854-Derechos de reembolso, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, como lo establece el Procedimiento mencionado. Por tanto, la EPSI debe realizar la reclasificación de los ingresos registrados en la subcuenta 431190 a la subcuenta 480854, que correspondan a los cobros realizados.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000041241 DEL 06-08-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Pasivos registrados en cuentas de orden y no registrados en las cuentas de pasivos por no tener disponibilidad presupuestal y contabilización del impuesto predial por menor valor al que expide la casa del libro (operador de recaudo).

Doctora  
VIVIANA PAOLA ZAMBRANO BARRERA  
Revisor Fiscal  
E.S.E. Hospital Regional del Magdalena Medio  
Barrancabermeja, Santander

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500030232, del día 03 de julio de 2020, mediante la cual consulta:

“La E.S.E. Hospital Regional del Magdalena Medio en el año 2019 a su cierre fiscal, dejo en cuentas de orden los siguientes pasivos:

SALUD VITAL DE COLOMBIA IPS S.A.S.	Inversión	\$ 823.835.531,66
EMPRESA DE ENERGÍA DE SANTANDER	Servicio de Energía Eléctrica	\$ 2.023.382.649
SANTANDER MEDICAL GRUOP S.A.S.		\$ 310.553.433
MUNICIPIO DE BARRANCABERMEJA	Impuesto predial	\$ 643.409.900

La contadora dice que estos pasivos deben estar en cuentas de orden porque no tienen disponibilidad presupuestal, sumado a ello la factura de impuesto predial no corresponde a su valor, ya que la revisora fiscal para dictaminar, solicito a la casa del libro de este municipio la factura de ello, las preguntas son:

1. ¿Es correcto que la E.S.E. Hospital Regional del Magdalena Medio, tenga estos pasivos en cuentas de orden siendo estos hechos cumplidos, existiendo una factura real de la prestación de estos servicios?, el contador de la E.S.E., dice que es correcto porque no tiene la disponibilidad presupuestal.

2. ¿Es correcto, que una factura como la de “Impuesto predial”, la contabilicen por un valor menor, al que expide la casa del libro, ¿diciendo que se acogen a un descuento que es incierto?, puesto que el contador de la E.S.E. dice que es correcto hacer ello.”

Mediante correo electrónico del 23 de julio de 2020 la consultante aclaro la consulta, así:

1. ¿Es Correcto que la ESE Hospital Regional del Magdalena Medio, tenga estos pasivos en cuentas de orden, pero que no los tenga registrados contablemente en las cuentas de pasivo, siendo estos hechos cumplidos, existiendo una factura real de la prestación de estos servicios?, el contador de la ESE, dice que es correcto porque no tiene la disponibilidad presupuestal.

2. Respecto a esta pregunta agregó: Adjunto el recibo del impuesto predial que me expidieron en el mes de febrero del año en curso, pues este refleja una deuda de \$918.925.300, y que el contador de la E.S.E. Hospital Regional del Magdalena Medio, lo contabiliza por valor \$643.409.900 en las cuentas de orden, pues al consultarle esto dice que se contabiliza por los supuestos descuentos que el municipio le adjudica si cancela, pero es un supuesto, porque a la fecha el impuesto predial se adeuda.

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

## CONSIDERACIONES

El numeral 4.1.2-Representación fiel de las características fundamentales correspondiente a las características cualitativas de la información financiera contenida en el Marco Conceptual para Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, 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.

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.

Los principios de contabilidad pública, el de devengo, asociación y periodo contable contenidos en el Marco Conceptual para Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, establecen:

“Devengo: Los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden con independencia del instante en 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.

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.”

Po otra parte, el 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, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, frente a la definición y reconocimiento de los pasivos, señala:

#### “6.1.2 Pasivos

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

Al evaluar si existe o no una obligación presente, la empresa debe tener en cuenta, con base en la información disponible al cierre 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. (...).

#### 6.2.2 Reconocimiento de pasivos

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

Por otro lado, el numeral 5.3-Corrección de errores contenido en la norma 5. 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, señala:

#### “5.3. Corrección de errores

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

23. 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.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la empresa 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. (...).

28. 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 antes mencionadas se concluye:

Teniendo en cuenta las preguntas de su consulta la respondemos en los siguientes términos:



1) Es pertinente señalar que la contabilidad y el presupuesto son dos vertientes que cuentan con sus propios principios y procedimientos, que hacen de ellas dos fuentes de registro diferentes pero conciliables. Por lo tanto, el reconocimiento de los hechos económicos de las Entidades circunscritas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública expedido por la Contaduría General de la Nación, debe obedecer a lo preceptuado en el respectivo Marco Normativo al que pertenezcan.

La E.S.E. Hospital Regional del Magdalena Medio para registrar los pasivos pendientes de contabilizar en el año de 2019, tendrá en cuenta la definición los principios de devengo, esencia sobre la forma y periodo contable, además, los numerales 6.1.2-Pasivos: Que los define como una obligación presente producto de sucesos pasados para cuya cancelación, una vez vencida, la empresa espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos y 6.2.2-Reconocimiento de pasivos que expresa: Se reconocerá un pasivo cuando sea probable que, del pago de esa obligación presente, se derive la salida de recursos que incorporen beneficios económicos y que la cuantía del desembolso a realizar se pueda medir con fiabilidad.

Como consecuencia de ello, la E.S.E. Hospital Regional del Magdalena Medio debió proceder en su momento a incorporar en sus Estado Financieros, todas aquellas obligaciones que cumplan con los criterios atribuibles a los pasivos, de conformidad con los criterios expuestos en el párrafo anterior, independientemente de si se cuenta o no con disponibilidad presupuestal, en todo ello en consonancia con el Marco Normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, teniendo en cuenta que es imperativo el cumplimiento de los principios de devengo, período contable y asociación y adicionalmente garantizar la representación fiel de la información contable.

2. En lo referente al impuesto predial no es posible reconocer contablemente descuentos por impuesto predial que están previstos bajo condiciones futuras,

Para los efectos pertinentes, la empresa para corregir los yerros u omisiones incurridas debe aplicar el numeral 5.3-Corrección de errores contenido en la norma POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES, contenido en el Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000042891 DEL 13-08-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de hechos económicos ocurridos en periodos anteriores.

Doctor  
DIEGO FABIAN ESPITIA GÓMEZ  
Profesional Especializado  
E.S.E Subred Integrada de Servicios de Salud Centro Oriente  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500031142, el día 07 de julio de 2020, mediante la cual consulta:

“(…) me informa si la CGN ha conceptuado sobre el reconocimiento de hechos económicos de vigencias anteriores, lo menciono porque en la Subred Centro Oriente ESE con código de entidad de contaduría 923272743, se deben reconocer hechos económicos de Ingresos y Gastos de vigencias anteriores y no se ha podido concluir al interior de la entidad, si se debe registrar estos movimientos en el resultado de este ejercicio, o registrar estos hechos económicos en la cuenta de utilidades y/o perdida de ejercicios del patrimonio.”

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 del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, señala en los numerales 4. Características cualitativas de la información financiera, 5. Principios de contabilidad pública y 6. Definición, reconocimiento, medición, revelación y presentación de los elementos que constituyen los estados financieros, lo siguiente:

**“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA**

(…)

#### 4.1 Características fundamentales

(...)

##### 4.1.2 Representación fiel

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

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

Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera ni de ningún otro tipo; tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que la información financiera se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios. Sin embargo, información neutral no significa información sin propósito o influencia sobre el comportamiento de los usuarios, sino que la información descrita de forma neutral es útil y, por tanto, es, por definición, capaz de influir en las decisiones de los usuarios.

Una descripción libre de error significa que no hay errores u omisiones en la descripción del hecho económico y que el proceso utilizado para producir la información presentada se ha seleccionado y aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa exacto en todos los aspectos.

Para ser útil, la información debe ser relevante y estar fielmente representada. Por tanto, ni una representación fiel de un hecho irrelevante ni una representación no fidedigna de un hecho relevante ayudan a los usuarios a tomar decisiones adecuadas.

(...)

#### 5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que 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. (...)

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.

(...)

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

(...)

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

(...)

#### 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 derivados de una venta de bienes o servicios, o con la disminución en los pasivos resultante de la renuncia o extinción del derecho de cobro por parte del acreedor.

La aplicación del principio de devengo es coherente con la condición de que el ingreso se reconoce si ha surgido un incremento en los beneficios económicos, dado que tiene como objetivo restringir el reconocimiento solo a aquellas partidas que, pudiendo ser medidas

con fiabilidad, posean un grado de certidumbre suficiente.

#### 6.2.4 Reconocimiento de costos y gastos

Se reconocerán costos y gastos cuando haya surgido una disminución en los beneficios económicos relacionada con la salida o la disminución del valor de los activos o con el incremento en los pasivos y cuando el costo o el gasto pueda medirse con fiabilidad.

Esto significa que el reconocimiento de los costos y los gastos ocurre simultáneamente con el reconocimiento de aumentos en los pasivos o disminuciones en los activos; por ejemplo, el devengo de salarios o la depreciación de los bienes.

Los costos y gastos se reconocerán sobre la base de una asociación directa entre los cargos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos. Este proceso implica el reconocimiento simultáneo o combinado de unos y otros si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos. Así, por ejemplo, los diversos componentes del costo de las mercancías vendidas se reconocerán al mismo tiempo que el ingreso derivado de la venta de los bienes.

Cuando se espere que los beneficios económicos surjan a lo largo de varios periodos contables y la asociación con los ingresos pueda determinarse únicamente de forma genérica o indirecta, los costos y gastos se reconocerán utilizando procedimientos sistemáticos y racionales de distribución. Esto es, a menudo, es necesario para el reconocimiento de los costos y gastos relacionados con el uso de activos, tales como propiedades, planta y equipo; patentes y marcas. En estos casos, el costo o gasto correspondiente se denomina depreciación o amortización. Los procedimientos de distribución estarán diseñados a fin de que se reconozca el costo o gasto en los periodos contables en que se consumen o expiran los beneficios económicos relacionados con estas partidas.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, establece en la norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores lo siguiente:

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

(...)

### 5.3. Corrección de errores

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

23. 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.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la empresa reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

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

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

27. 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.

28. 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 Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable anexo a la Resolución N° 193 de 2016, estipula:

## “2. ASPECTOS CONCEPTUALES RELACIONADOS CON EL PROCESO CONTABLE

(...)

### 2.1. Marco de referencia del proceso contable

(...)

#### 2.1.2. Políticas de operación

Las políticas de operación facilitan la ejecución del proceso contable y deberán ser definidas por cada entidad para asegurar: el flujo de información hacia el área contable, la incorporación de todos los hechos económicos realizados por la entidad, y la presentación oportuna de los estados financieros a los diferentes usuarios.

(...)

## 3. GESTIÓN DEL RIESGO CONTABLE

(...)

### 3.2.9. Coordinación entre las diferentes dependencias

La visión sistémica de la contabilidad exige responsabilidad por parte de quienes ejecutan procesos diferentes al contable, lo cual requiere de un compromiso institucional liderado por quienes representan legalmente a las entidades.

#### 3.2.9.1. Responsabilidad de quienes ejecutan procesos diferentes al contable

El proceso contable de la entidad está interrelacionado con los demás procesos que se

llevan a cabo, por lo cual, en virtud de la característica recursiva que tienen todos los sistemas y en aras de lograr la sinergia que permita alcanzar los objetivos específicos y organizacionales, todas las áreas de la entidad que se relacionen con el proceso contable como proveedores de información tienen el compromiso de suministrar los datos que se requieran, de manera oportuna y con las características necesarias, de modo que estos insumos sean procesados adecuadamente.

### 3.2.9.2. Visión sistémica de la contabilidad y compromiso institucional

La información que se produce en las diferentes dependencias es la base para reconocer contablemente los hechos económicos; por lo tanto, las entidades deberán garantizar que la información fluya adecuadamente y se logre oportunidad y calidad en los registros. Es preciso señalar que las bases de datos administradas por las diferentes áreas de la entidad se asimilan a los auxiliares de las cuentas y subcuentas que conforman los estados contables, por lo que, en aras de la eficiencia operativa de las entidades, no podrá exigirse que el detalle de la información que administre una determinada dependencia se encuentre registrado en la contabilidad. La presentación oportuna y con las características requeridas por las diferentes áreas que procesan información deberá ser una política en la que se evidencie un compromiso institucional.

### 3.2.10. Registro de la totalidad de las operaciones

Deberán adoptarse los controles que sean necesarios para garantizar que la totalidad de las operaciones llevadas a cabo por las entidades estén vinculadas al proceso contable, independientemente de su cuantía y relación con el cometido estatal. Para ello, se deberá implementar una política institucional que señale el compromiso de cada uno de los procesos en cuanto al suministro de la información que le corresponda y verificación de la materialización de dicha política en términos de un adecuado flujo de información entre los diferentes procesos organizacionales, así como entre los procedimientos implementados y documentados.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

## CONCLUSIONES

Una de las características fundamentales de la información financiera 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, donde la información es útil cuando representa fielmente los hechos económicos, y los describe de forma completa, neutral y libre de errores.



Dicho marco normativo también establece unas pautas o principios que orientan el proceso de generación de información, entre los cuales está el principio de devengo, donde 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 incide en los resultados del periodo.

Así las cosas, los ingresos se deben reconocer cuando haya un incremento en los beneficios económicos futuros relacionado con entradas o incrementos en el valor de los activos o disminuciones en los pasivos, y cuando su valor pueda medirse con fiabilidad; por su parte, los costos y gastos se deben registrar cuando haya surgido una disminución en los beneficios económicos por salidas o disminuciones en el valor de los activos o incremento en los pasivos y cuando el costo o el gasto pueda medirse con fiabilidad.

El reconocimiento de los ingresos, costos y gastos afectará las correspondientes subcuentas y cuentas del estado de resultados, siempre que los hechos económicos hayan sido considerados dentro del periodo contable, que comprende entre el 1 de enero y el 31 de diciembre.

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.

Por lo anterior, la empresa deberá seguir los lineamientos del numeral 5.3. Corrección de errores de la norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, al configurarse omisiones en el reconocimiento de los hechos económicos, para esto, se deberá realizar la corrección en el periodo actual, sea o no material, afectando la subcuenta y cuenta correspondiente del activo y pasivo, contra la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, ya que de manera explícita se prohíbe el reconocimiento de este tipo de ajustes contra el resultado del periodo.

Adicionalmente, la empresa deberá determinar la naturaleza del error identificado ya que, para efectos de presentación, para aquéllos catalogados como materiales, se deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Para aquellos errores clasificados como no materiales, no se requerirá su reexpresión retroactiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes.

Ahora bien, la empresa deberá implementar procedimientos operativos que faciliten la ejecución del proceso contable 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.

Se resalta que, el proceso contable 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 empresa 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, y así 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.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000049331 DEL 26-08-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de recursos en concesión desde la perspectiva del concesionario.

Doctor  
CARLOS ARANGO

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500033192, el día 21 de julio de 2020, mediante la cual consulta:

“Agradezco su respuesta con radicado CGN20202000017841, fecha 01-04-2020, pues bien, de ella se deriva a la siguiente pregunta:

Al disponer el artículo 27.4 de la ley 142 de 1994 lo siguiente: “(...)” los aportes hechos por ellas al capital y los derechos que ellos confieren sobre el resto del patrimonio...” (Sic) registro contable especial para las empresas de servicios públicos domiciliarios (Sic) consecuentemente la norma CNIF12 establece registrar la infraestructura construida para prestar un servicio público en nombre de un concedente (entidad pública ) (Sic) ella no sería propiedad del operador ( empresas de servicios públicos) en el entendido que no recibe el control total del bien (Sic) lo que recibe es un derecho para usufructuarlo (Sic) derecho que deberá reconocerse contablemente como un activo intangible o como un activo financiero. Por ello la pregunta es la siguiente.

(Sic) La empresa se servicios públicos domiciliarios de índole oficial que recibe de una entidad pública bienes para el uso y sin contraprestación los deberá registrar acreditando la subcuenta-propiedad plantas y equipos, de la cuenta BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS y debitando la subcuenta bienes recibidos de terceros de la cuenta ACREDORES DE CONTROL POR CONTRA? De lo cual podría establecerse que la empresa de servicios públicos domiciliarios de carácter oficial a (Sic) recibir bienes o derechos deberá reconocer estos en la cuenta de orden acreedoras en contra (Sic) supeditado que los bienes y derechos deberá (Sic) ser restituidos a la entidad pública propietaria de dichos bienes al finalizar el contrato o convenio suscrito con la empresa de servicios públicos domiciliarios del orden oficial.”  
Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

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

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

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

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

##### 6.1.1 Activos

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

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

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

(...)

Los activos que cumplen con los criterios para su reconocimiento se deben clasificar de acuerdo con la intención que tenga la empresa con dicho recurso; por ejemplo, si el activo se adquiere para consumirse o venderse en el curso de la operación, se clasifica como inventarios; si se utiliza para propósitos administrativos o para producir bienes o prestar servicios, se clasifica como propiedad, planta y equipo; si es un inmueble del cual se espera obtener rentas o plusvalía, 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 los 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)

El Marco normativo para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas que no cotizan en el mercado de valores o que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, establece:

## “2. PASIVOS CONTINGENTES

### 2.1. Reconocimiento

1. Los pasivos contingentes no serán objeto de reconocimiento en los estados financieros. Un pasivo contingente corresponde a una obligación posible, surgida a raíz de sucesos pasados, cuya existencia se confirmará solo por la ocurrencia o por la no ocurrencia de uno o más sucesos futuros inciertos que no están enteramente bajo el control de la empresa. Un pasivo contingente también corresponde a toda obligación presente, surgida a raíz de sucesos pasados, pero no reconocida en los estados financieros, bien sea porque no es probable que, para satisfacerla, se requiera que la empresa tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos; o bien sea porque no puede estimarse el valor de la obligación con la suficiente fiabilidad.

2. Los pasivos contingentes se evaluarán cuando la empresa obtenga nueva información de los hechos económicos asociados o, como mínimo, al final del periodo contable, con el fin de asegurar que su evolución se refleje apropiadamente en los estados financieros. En caso de que la salida de recursos sea probable y que se obtenga una medición fiable de la

obligación, se procederá al reconocimiento del pasivo y del gasto en los estados financieros del periodo en el que dicho cambio tenga lugar.” (Subrayado fuera de texto)

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

#### “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.” (Subrayado fuera de texto)

#### CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

En su comunicación inicial, con base en la cual la CGN emitió el Concepto N° 20202000017841, del 1 de abril de 2020, se planteó el escenario en el que una Corporación Autónoma realizó, en su calidad de accionista de la empresa, aportes a una Empresa oficial de servicios públicos. En ese contexto planteado por el consultante, se mantiene vigente lo concluido en el concepto mencionado sobre el reconocimiento de los bienes aportados por

la entidad de gobierno a la empresa y los diferentes escenarios bajo los cuales se realiza el tratamiento contable de tales aportes.

Ahora bien, de conformidad con su nuevo planteamiento, el caso se contextualiza en un acuerdo de concesión, en el cual la Corporación actúa como concedente de unos recursos y la Empresa oficial de servicios públicos como concesionario. Teniendo en cuenta lo anterior y lo citado en las consideraciones sobre la norma de acuerdos de concesión desde las perspectivas de la entidad concedente del Marco normativo para entidades de gobierno, es pertinente aclarar que un acuerdo de concesión se constituye entre un concedente y un concesionario, con el fin de que el concesionario explote los recursos en concesión en el desarrollo de una actividad en nombre del concedente, y que los recursos en concesión se encuentran bajo el control del concedente, toda vez que es esta entidad la que puede definir el uso y las restricciones sobre los recursos objeto del acuerdo de concesión.

Si el caso objeto de su consulta cumple con lo definido como acuerdo de concesión por la norma mencionada en el párrafo anterior, entonces desde la perspectiva de la empresa de servicios públicos, es decir, el concesionario, los recursos recibidos en concesión no cumplen los criterios de reconocimiento como activos, dado que la empresa no tiene el control sobre los mismos. Por tanto, la empresa no puede incorporar estos recursos en la propiedad, planta y equipo, en particular, ni en ningún elemento de sus estados financieros, en general. No obstante, conforme lo señalado en el Marco Conceptual citado en las consideraciones, la empresa debe revelar en las notas a los estados financieros los recursos recibidos en concesión, siempre que sean relevantes para la toma de decisiones de los usuarios de la información.

Adicionalmente, conforme a lo establecido en la norma de Pasivos contingentes citada en las consideraciones, la empresa no puede reconocer un pasivo contingente por los recursos recibidos en concesión, ya que estos recursos no le implican una obligación posible que se pueda convertir en probable (provisión) o presente (pasivo) tras la ocurrencia de hechos futuros, dado que en un acuerdo de concesión son claros los derechos y las obligaciones tanto del concedente como del concesionario y no existe incertidumbre sobre la medición o el control de los mismos.

\*\*\*

<b>CONCEPTO No. 20202000054751 DEL 21-09-2020</b>
---

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Implementación del Catálogo General de Cuentas de empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y que están sujetas a la Resolución 414 de 2014, en el sistema contable.

Doctora  
 CLAUDIA PATRICIA ARIAS LÓPEZ  
 Profesional Universitario 219  
 Contraloría General del Risaralda

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500040542, el día 03 de septiembre de 2020, mediante la cual consulta:

“En la actualidad la Contraloría General del Risaralda se encuentra adelantando Auditoría Financiera y de Gestión vigencia 2019, a una Empresa Industrial y Comercial del Estado no obligada a contar con la figura de Revisor Fiscal, la cual se encuentra incluida en el listado de las EMPRESAS QUE NO COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES, Y QUE NO CAPTAN NI ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO SUJETAS AL ÁMBITO DE APLICACIÓN DE LA RESOLUCIÓN 414 DE 2014 Y SUS MODIFICACIONES.

Dentro del ejercicio auditor, se han establecido prácticas contables que no se enmarcan dentro de lo reglado por esa Entidad regulatoria del tema contable, por lo que desde nuestra función de control vemos necesario determinar el efecto de las mismas ante ustedes como órgano consolidador de la información financiera de la Nación, y a continuación se relacionan:

- De acuerdo con el cronograma establecido por la Contaduría en la Resolución 414 de 2014, para el proceso de convergencia al Nuevo Marco Normativo, el período de transición en el que existía la posibilidad de que la entidades sujetas a esta norma siguieran utilizando para todos los efectos legales, el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable, y que de manera simultánea, prepararan información de acuerdo con el Nuevo Marco Normativo, fue el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2015.



Además; el período de aplicación plena fue estipulado entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2016, a partir del cual la contabilidad debe ser llevada, para todos los efectos, bajo el Nuevo Marco Normativo.

No obstante, dentro del ejercicio auditor se pudo establecer que para la vigencia 2019 la entidad objeto de análisis, cuenta con un software financiero en el cual se registran las transacciones y se elaboran los documentos soportes, utilizando el Plan de Cuentas del marco precedente, es decir bajo normas locales, y de manera interna el sistema realiza un proceso que ellos denominan de “traducción a NIFF”, de tal forma que existe una homologación de cuentas, que a nuestro modo de ver se convierte en una doble contabilidad.

De lo anterior se tiene que desde el software se generan reportes como Balances de Prueba, Balances Generales y libros auxiliares bajo los dos catálogos de cuentas, sin embargo, los documentos soporte como comprobantes de egreso y órdenes de pago entre otros, quedan generados con los códigos de las cuentas contables del Plan de Contabilidad Pública precedente.

Una vez identificado lo anterior, se realizó la comparación de los balances de prueba impresos desde el software bajo los dos marcos normativos, reportes que; al confrontar, además de dificultar el ejercicio auditor, muestran diferencias entre el total de las cuentas del activo, y en algunas cuentas de resultados, diferencias que serán analizadas desde nuestra labor auditora para determinar la existencia o no de hechos que se puedan tipificar con incidencias fiscales

En este punto de la consulta, cabe precisar que la rendición de cuentas e informes ante los diferentes entes de Control, como la Contaduría, La Superintendencia Nacional del Salud, el Consejo Nacional de Juegos de Suerte y Azar y la Contraloría, son presentados bajo la estructura del Nuevo Marco Normativo.

Además de lo anterior, al verificar el reporte de Estados Financieros cargado en el CHIP, como anexo a la Información Contable Pública-Convergencia con corte a diciembre 31 de 2019, se evidenció que las Notas a los Estados Financieros corresponden a las revelaciones de la vigencia 2018, de tal forma que no sirven de apoyo para los análisis y explicaciones de las cifras presentadas en los Estados Financieros que están sustentando.

Por todo lo anterior, es nuestra pregunta: ¿Qué efecto tiene el referido proceso ante la Contaduría, al momento de presentar los Estados Financieros de la Nación Consolidados, y ante los diferentes usuarios de la información financiera?

De igual forma, se solicita precisar: ¿Este tipo de situaciones son sancionadas por esa entidad, teniendo en cuenta las funciones conferidas en el artículo 4º de la Ley 298 de 1996?.

2-Los Estados Financieros con Corte al 31 de diciembre de 2019 que fueron certificados por el Contador de la Entidad y el Representante Legal de la misma, tienen la anotación debajo de la firma del contador, “FIRMA CON SALVEDAD”, sin embargo; en las Notas a los Estados Financieros del 2019 no se hace referencia sobre las cifras o afirmaciones que tienen salvedades, y muy al contrario en estas se hacen afirmaciones sobre el cabal cumplimiento del Nuevo Marco Normativo.

Frente a lo anterior, es claro para este ente de control que dicha situación no se acoge a lo establecido en la Ley 43 de 1993, en la que en su artículo 7º numeral 3, literal d); de las Normas Relativas a la Rendición de Informes por parte de los Contadores Públicos, se establece que: “... d) Cuando el Contador Público considere necesario expresar salvedades sobre algunas de las afirmaciones genéricas de su informe y dictamen, deberá expresarlas de manera clara e inequívoca, indicando a cuál de tales afirmaciones se refiere y los motivos e importancia de la salvedad en relación con los estados financieros tomados en conjunto.”

De otra parte, se tuvo acceso a concepto impartido por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública No. 224 del 5 de abril del 2019, en el que se atiende consulta relacionada con la posibilidad de los contadores públicos de realizar salvedades a los estados financieros, para salvar su responsabilidad cuando no estuvo vinculado al proceso contable durante el período que está firmando, en dicho pronunciamiento son analizadas las normas aplicables a empresas del sector privado en especial el decreto 2420 de 2015 y sus modificaciones, es decir, la NIIF para PYMES, dado que la consulta fue elevada por una empresa de estas características, y frente a esta hace alusión a la aplicación de la norma de corrección de errores en caso de que el contador detecte errores contables.

Posteriormente se refiere a la responsabilidad frente a los Estados Financieros Certificados, contenida en el artículo 37 de la Ley 222 de 1995, el cual establece lo siguiente:

“El representante legal y el contador público bajo cuya responsabilidad se hubiesen preparado los estados financieros deberán certificar aquellos que se pongan a disposición de los asociados o de terceros. La certificación consiste en declarar que se han verificado previamente las afirmaciones contenidas en ellos, conforme al reglamento, y que las mismas se han tomado fielmente de los libros.”

Finalmente, el concepto concluye argumentando lo siguiente:

“...Por lo anterior, la administración es responsable, junto con el contador público, de la preparación y presentación de los estados financieros, en nuestra opinión, basados en la normatividad antes citada y la información suministrada por el consultante, el Contador Público deberá evaluar las posibles amenazas que puedan afectar el cumplimiento y adecuada aplicación de los principios contables. Por ello podrá establecer salvaguardas que le permita eliminar o reducir a un nivel aceptable dichas amenazas, por ejemplo, en un informe adjunto a la certificación de los estados financieros. No sería adecuado firmar como Contador Público el estado financiero con salvedades, dado que esto le corresponde al Revisor Fiscal.”

No se encontró doctrina o norma alguna dentro de las expedidas por la Contaduría General de la Nación, que regule este tema en específico, por lo que se requiere informar: ¿Cuál es la postura de esa Entidad, frente a situaciones como la esbozada en los párrafos anteriores, y los alcances que tiene la certificación “CON SALVEDADES”, de los Estados Financieros que son presentados ante la Contaduría por las entidades sujetas a su regulación, para hacer parte integral del Balance General de la Nación?.”

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

## CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, establece:

### 4.2 Características de mejora

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

#### 4.2.1 Comparabilidad

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

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

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

#### 4.2.2 Verificabilidad

La verificabilidad ayuda a asegurar a los usuarios, que la información representa fielmente los hechos económicos que pretende representar. Verificabilidad significa que diferentes observadores independientes y debidamente informados podrían alcanzar un acuerdo, aunque no necesariamente completo, sobre la fidelidad de la representación de una descripción particular. Para ser verificable, la información cuantificada no necesita ser una estimación única, también puede verificarse un rango de posibles valores y probabilidades relacionadas.

La verificación puede ser directa o indirecta. Verificación directa significa comprobar un valor u otra representación mediante observación directa, por ejemplo, cuando se cuenta efectivo. Verificación indirecta significa comprobar las variables de un modelo, fórmulas u otra técnica y recalcularlo utilizando la misma metodología, por ejemplo, cuando se verifica el valor del inventario comprobando las variables (cantidades y costos), recalculando el saldo final utilizando una misma suposición de flujo de costo (por ejemplo, el método primera entrada, primera salida).

Puede suceder que no sea posible verificar algunas explicaciones e información financiera prospectiva hasta un periodo futuro. Para ayudar a los usuarios a decidir si quieren utilizar esa información, es necesario revelar las hipótesis subyacentes, los métodos de recopilación de la información, y otros factores y circunstancias que la respaldan. (Subrayado fuera de texto)

La Contaduría General de la Nación, mediante la Resolución 139 de 2015, “Por la cual se incorpora, como parte del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público; y se define el Catálogo General de Cuentas que utilizarán las entidades obligadas a observar dicho marco”, establece:

“ARTÍCULO 2º. Incorporar, en el Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, el Catálogo General de Cuentas dispuesto en el anexo de la presente Resolución, conformado por la estructura y las descripciones y dinámicas, el cual corresponderá a la versión 2015.1 y será publicado en la página web de la Contaduría General de la Nación.

ARTÍCULO 3º. Ámbito de aplicación. El Catálogo General de Cuentas dispuesto en el anexo de la presente Resolución, será aplicado por las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y que están sujetas a la Resolución 414 de 2014, para el registro de los hechos económicos y el reporte de información financiera a la contaduría general de la nación, en las condiciones y plazos que termine este organismo de regulación.

PARÁGRAFO. Las sociedades de economía mixta y las que se asimilen, que se acogieron a lo establecido en el parágrafo 2 del artículo 2º de la Resolución 414 de 2014 utilizarán, únicamente, la estructura del Catálogo General de Cuentas anexo a esta Resolución para llevar a cabo el proceso de homologación y reporte de información financiera a la Contaduría General de la Nación, en las condiciones y plazos que determine este organismo de regulación.” (Subrayado fuera de texto).

La Contaduría General de la Nación, mediante la Resolución 385 de 2018 “Por la cual se modifica la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable del Régimen de Contabilidad Pública para incorporar la regulación relativa a las formas de organización y ejecución del proceso contable”, establece:

#### “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.

La administración del sistema documental contable, en cada entidad, será responsabilidad del representante legal o quien haga sus veces. En el caso de las entidades bajo el ámbito de Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF Nación) y del Sistema de Presupuesto y Giro de Regalías (SPGR), la responsabilidad de cada entidad será la que establezcan las normas que regulan dichos sistemas.

En el reconocimiento se afectan las cuentas contables acorde con el hecho; con posterioridad al reconocimiento, las entidades ajustan las partidas inicialmente reconocidas siguiendo los criterios establecidos en los marcos normativos correspondientes. En cada

una de las anteriores circunstancias, los hechos económicos que dan origen al reconocimiento, a la medición posterior y a las revelaciones deben estar documentados para ser incorporados en los estados financieros.

Los hechos económicos se documentan a través de soportes, comprobantes y libros de contabilidad; estos documentos deben cumplir con tres características: autenticidad, integridad y veracidad. Es auténtico un documento cuando existe certeza sobre la persona que lo ha elaborado, manuscrito o firmado. Un documento es íntegro cuando no se encuentra alterado, es decir, cuando no se ha eliminado o adicionado información a la inicialmente establecida en el documento, o cuando no se han modificado los archivos electrónicos. La veracidad de un documento está relacionada con el contenido del mismo, en este sentido, se considera que un documento cumple con esta característica cuando la declaración que contiene corresponde a la realidad.

Los documentos contables pueden encontrarse impresos o en archivos electrónicos. Un archivo electrónico es un documento que contiene información recibida, generada, enviada y almacenada por medios electrónicos, ópticos o similares.

El artículo 4º de la Ley 298 de 1996, por la cual se reglamentó lo señalado en el Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia, señala:

“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; (...)
- 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.” (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.

Respecto a las inquietudes relacionadas con la responsabilidad de la firma del Contador en los estados financieros, 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 se ha dado traslado de esta solicitud al Consejo Técnico de la Contaduría Pública, por cuanto el tema consultado es de competencia de esa entidad, toda vez que se trata de un asunto que versa sobre el aseguramiento de la información antes que de la regulación emitida por la CGN.

Previo a resolver su consulta, y en atención a lo referido en sus preguntas, es pertinente precisar que la respuesta se da teniendo en cuenta que son estados financieros individuales y no en los estados financieros consolidados.

La Contaduría General de la Nación mediante la Resolución 139 de 2015 incorporó el Catálogo General de Cuentas aplicable por las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y que están sujetas a la Resolución 414 de 2014, para el registro de los hechos económicos y el reporte de la información financiera a la CGN, siendo este catálogo el instrumento obligatorio a nivel de documento fuente el que debe soportar los registros de los hechos económicos de la empresa. Si el catálogo denominado “traducción a NIIF” no corresponde al catálogo regulatorio de acuerdo con la mencionada Resolución, la empresa estaría incumpliendo la regulación establecida por la CGN; por consiguiente, si bien es cierto que la Ley 298 de 1996 establece que la Contaduría General de la Nación tiene la facultad de sancionar, esta función no ha sido ejercida por la Entidad, ya que la Ley no estableció el procedimiento a seguir.

Ahora bien, cuando la empresa maneja un software financiero especializado, deberá garantizar que este cumpla los lineamientos establecidos en el marco normativo establecido por la Contaduría General de la Nación y los criterios para garantizar la inalterabilidad, integridad, verificabilidad, seguridad y conservación de la información financiera. Aspectos de los cuales deberá cerciorarse que se cumplan cuando la empresa adquiera o desarrolle un software contable. Por eficiencia operativa, el registro de los hechos económicos en los soportes y/o comprobantes debe efectuarse utilizando el Catálogo General de Cuentas que regula el marco normativo contable de la Compañía.

\*\*\*

<b>CONCEPTO No. 20201100056021 DEL 18-11-2020</b>
---

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Soporte de contabilidad para el reconocimiento de ingresos por prestación de servicios de salud mediante el mecanismo de pago por capitación.

Doctora  
 LILIANA GAMBOA DELGADO  
 Profesional Universitaria  
 Pasto Salud E.S.E.  
 San Juan de Pasto, Nariño

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010047142, el día 30 de octubre de 2020, mediante la cual consulta:

“Necesito que me colabore con un concepto, resulta que la contratación de capita (Sic) se registra con cada factura de prestación de servicios y la diferencia con lo contratado se registra como margen en la contratación de servicios de salud.

Cuando se hace radicación de la cuenta de capita (Sic) a la empresa Emssanar recibía una cuenta de cobro por el total de la cuenta y con los RIPS de cada factura de la prestación de servicios (Sic) en estos momentos Emssanar ya se encuentra en facturación electrónica, por lo que solicitan que se realice una sola factura electrónica por el total de la capita (Sic), es decir que no nos aceptan las facturas individuales de la prestación del servicio más la factura por la diferencia con lo contratado

Mi inquietud radica en que hay un proceso de la CGN para el registro de la venta de servicios por capita (Sic), donde manifiesta que se debe facturar el servicio prestado, quiero saber si es posible que no se haga cada factura del servicio prestado y que solo al final se realice una factura por el total y que la prestación individual del servicio se maneje como una prefactura sin que se afecte contablemente (cuentas 1319 y 4312), en el momento que se preste el servicio.”

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



## CONSIDERACIONES

El artículo 2.5.3.4.4 del Decreto N° 780 de 2016, único reglamentario del sector salud, define:

“Artículo 2.5.3.4.4 Mecanismos de pago aplicables a la compra de servicios de salud. Los principales mecanismos de pago aplicables a la compra de servicios de salud son:

1. Pago por capitación. Pago anticipado de una suma fija que se hace por persona que tendrá derecho a ser atendida durante un periodo de tiempo, a partir de un grupo de servicios preestablecido. La unidad de pago está constituida por una tarifa pactada previamente, en función del número de personas que tendrían derecho a ser atendidas;”  
(Subrayado fuera de texto)

El Capítulo 4 del Título 1 de la Parte 6 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016 único reglamentario en materia tributaria, modificado por el Decreto 358 de 2020, establece:

“Artículo 1.6.1.4.1. Definiciones. Para efectos de la aplicación del presente capítulo se tendrán en cuenta las siguientes definiciones:

(...)

5. Expedición y entrega de la factura de venta y/o del documento equivalente: La expedición de la factura de venta y/o del documento equivalente, comprende su generación, así como la transmisión y validación para el caso de la factura electrónica de venta; la expedición se cumple con la entrega de la factura de venta y/o del documento equivalente al adquirente, por todas y cada una de las operaciones en el momento de efectuarse la venta del bien y/o la prestación del servicio, cumpliendo con los requisitos establecidos para estos documentos, teniendo en cuenta las disposiciones contenidas para cada sistema de facturación y las demás condiciones, términos y mecanismos técnicos y tecnológicos que para el efecto establezca la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), conforme con lo previsto en el parágrafo 2° del artículo 616-1 del Estatuto Tributario.

6. Factura electrónica de venta con validación previa a su expedición: La factura electrónica de venta con validación previa a su expedición, en lo sucesivo factura electrónica de venta, hace parte de los sistemas de facturación que soporta operaciones de venta de bienes y/o prestación de servicios de conformidad con lo previsto en artículo 616-1 del Estatuto Tributario, que operativamente se genera a través de sistemas computacionales y/o soluciones informáticas que permiten el cumplimiento de los requisitos, características, condiciones, términos y mecanismos técnicos y tecnológicos que para el efecto establezca

la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) y que ha sido validada por la citada entidad previamente a su expedición al adquirente.

(...)

8. Generación de la factura electrónica de venta: La generación de la factura electrónica de venta es el procedimiento informático para la estructuración de la información de acuerdo con los requisitos que debe contener una factura electrónica de venta, previo a la transmisión, validación, expedición y recepción de la misma, cumpliendo las condiciones, términos, mecanismos técnicos y tecnológicos que para el efecto señala la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).

9. Notas débito y notas crédito para la factura electrónica de venta: Las notas débito y notas crédito son documentos electrónicos que se derivan de las operaciones de venta de bienes y/o prestación de servicios que han sido previamente facturados, asociadas o no a una factura electrónica de venta, mediante el Código Único de Factura Electrónica (CUFE) cuando sea el caso, las cuales se generan por razones de tipo contable y/o fiscal, cumpliendo las condiciones, términos, mecanismos técnicos y tecnológicos que para el efecto señale la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).

12. Validación previa de la factura electrónica de venta, las notas débito, notas crédito y demás documentos electrónicos: La validación previa de la factura electrónica de venta, las notas débito, notas crédito y demás documentos electrónicos, es el procedimiento que genera un documento electrónico por parte de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), que contiene la verificación de las reglas de validación de la factura electrónica de venta, las notas débito, notas crédito y documentos electrónicos derivados de la factura electrónica de venta, de los demás sistemas de facturación, cumpliendo con los requisitos, términos, mecanismos técnicos y tecnológicos que para el efecto establezca la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).

(...)

Artículo 1.6.1.4.1.5. Verificación y Rechazo de la factura electrónica. El adquirente que reciba la factura electrónica en formato electrónico de generación deberá verificar las siguientes condiciones:

1. Entrega en el formato XML estándar establecido por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).

2. Existencia de los requisitos señalados en el artículo 617 del Estatuto Tributario, salvo lo referente a los literales a), h), i), así como la preimpresión de los requisitos que según esta

norma deben cumplir con esta previsión; discriminando el impuesto al consumo, cuando sea del caso.

Cuando el adquirente persona natural no tenga NIT deberá verificarse que se haya incluido el tipo y número del documento de identificación.

3. Existencia de la firma digital o electrónica y validez de la misma.

El adquirente deberá rechazar la factura electrónica cuando no cumpla alguna de las condiciones señaladas en los numerales anteriores, incluida la imposibilidad de leer la información. Lo anterior, sin perjuicio del rechazo por incumplimiento de requisitos propios de la operación comercial.

En los casos de rechazo de la factura electrónica por incumplimiento de alguna de las condiciones señaladas en los numerales 1, 2 o 3 del presente artículo procede su anulación por parte del obligado a facturar electrónicamente, evento en el cual deberá generar el correspondiente registro a través de una nota crédito, la cual deberá relacionar el número y la fecha de la factura objeto de anulación, sin perjuicio de proceder a expedir al adquirente una nueva factura electrónica con la imposibilidad de reutilizar la numeración utilizada en la factura anulada.

El adquirente que reciba factura electrónica en formato electrónico de generación deberá informar al obligado a facturar electrónicamente el correspondiente rechazo. En este caso podrá utilizar sus propios medios tecnológicos o los que disponga, para este fin, el obligado a facturar. Así mismo, podrá utilizar para este efecto el formato que establezca la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) como alternativa.“ (Subrayado fuera de texto)

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 su modificación, establece:

#### “5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

34. 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 contable, las cuales se conocen como principios de contabilidad.

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

36. Los principios de contabilidad que deben observar las empresas para la preparación de los estados financieros de propósito general son Negocio en marcha, Devengo, Esencia sobre forma, Asociación, Uniformidad, No compensación y Periodo contable.

(...)

38. 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 el hecho económico incide en los resultados del periodo.

39. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las empresas se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta debe primar cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.

40. Asociación: Los costos y gastos se reconocen sobre la base de una asociación directa entre los cargos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos. Este proceso implica el reconocimiento simultáneo o combinado de unos y otros si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos.

(...)

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

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

45. Los estados financieros representan los efectos de las transacciones y otros sucesos agrupados en categorías que comparten características económicas comunes y que corresponden a los elementos de los estados financieros. Los elementos relacionados directamente con la medida de la situación financiera son los activos, los pasivos y el patrimonio. Los elementos directamente relacionados con la medida del rendimiento financiero son los ingresos, los gastos y los costos.

46. Para determinar si una partida cumple la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, costo o gasto, debe evaluar la realidad económica que subyace a la misma; por ello, esta debe primar cuando exista conflicto con la forma legal que da origen a la partida.

(...)

#### 6.1.4. Ingresos

64. Los ingresos son los incrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios a este patrimonio.

65. 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 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. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

69. Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación en la información financiera 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 y que tenga un valor que se pueda medir con fiabilidad.

70. La probabilidad, como condición para el reconocimiento, se utiliza con referencia al grado de certidumbre con que los beneficios económicos futuros asociados llegarán o saldrán de la empresa. La certidumbre correspondiente al flujo de los beneficios económicos futuros se evalúa a partir de la información disponible. Así, por ejemplo, cuando es probable que el deudor cancele una cuenta por cobrar, es justificable reconocer tal cuenta por cobrar como un activo. No obstante, algunas cuentas por cobrar podrían no ser canceladas y, por tanto, se reconoce un gasto que represente la reducción esperada en el valor del recurso.

71. La medición fiable, como criterio para el reconocimiento, implica que un elemento tiene un valor que se puede determinar con razonabilidad. En ocasiones, la medición requiere el uso de estimaciones razonables como una parte esencial en la elaboración de los estados financieros, sin que ello menoscabe su fiabilidad. Sin embargo, cuando no se puede hacer una estimación razonable, la partida no se reconoce. Así, por ejemplo, aunque las indemnizaciones asociadas a un litigio en contra de la empresa cumplan las definiciones de pasivo y gasto y la condición de probabilidad para ser reconocidas, no se reconoce ni el pasivo ni el gasto si no es posible medir de forma fiable la indemnización a pagar.

72. El no reconocimiento de un elemento de los estados financieros no se subsana presentando, en las notas a los estados financieros, las políticas contables aplicadas. Sin embargo, la presentación en las notas a los estados financieros puede proporcionar información sobre los elementos que cumplen algunas, aunque no todas, las características de su definición. Dicha presentación también brinda información sobre los elementos que cumplen la definición pero que no se pueden medir fiablemente; en estos casos, la presentación es apropiada porque proporciona información relevante para la evaluación de la situación financiera de la empresa.  
(...)

### 6.2.3. Reconocimiento de ingresos

77. Se reconocen como ingresos, los incrementos en los beneficios económicos futuros producidos a lo largo del periodo contable, bien sea en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y que no están relacionados con las aportaciones de los propietarios a este patrimonio. Para que el ingreso se pueda reconocer, la partida debe medirse fiablemente.

78. Esto significa que el reconocimiento del ingreso ocurre simultáneamente con el reconocimiento de incrementos del valor de los activos o con la disminución del valor de los pasivos; por ejemplo, el reconocimiento del ingreso ocurre junto con el incremento neto de activos derivado de una venta de bienes o servicios, o con la disminución en los pasivos como resultado de la renuncia o extinción del derecho de cobro por parte del acreedor.

79. 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 futuros, dado que tiene como objetivo restringir el reconocimiento solo a aquellas partidas que, además de poder medirse con fiabilidad, poseen un grado de certidumbre suficiente sobre el incremento de los beneficios económicos futuros." (Subrayado fuera de texto)

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, establece:

## "1. INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS

### 1.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de actividades ordinarias los que 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.

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.” (Subrayado fuera de texto)

La Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, actualizada por la Resolución N° 625 de 2018, define:

#### “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.

La administración del sistema documental contable, en cada entidad, será responsabilidad del representante legal o quien haga sus veces. En el caso de las entidades bajo el ámbito de Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF Nación) y del Sistema de Presupuesto y Giro de Regalías (SPGR), la responsabilidad de cada entidad será la que establezcan las normas que regulan dichos sistemas.

En el reconocimiento se afectan las cuentas contables acorde con el hecho; con posterioridad al reconocimiento, las entidades ajustan las partidas inicialmente reconocidas siguiendo los criterios establecidos en los marcos normativos correspondientes. En cada una de las anteriores circunstancias, los hechos económicos que dan origen al reconocimiento, a la medición posterior y a las revelaciones deben estar documentados para ser incorporados en los estados financieros.

Los hechos económicos se documentan a través de soportes, comprobantes y libros de contabilidad; estos documentos deben cumplir con tres características: autenticidad, integridad y veracidad. Es auténtico un documento cuando existe certeza sobre la persona que lo ha elaborado, manuscrito o firmado. Un documento es íntegro cuando no se encuentra alterado, es decir, cuando no se ha eliminado o adicionado información a la inicialmente establecida en el documento, o cuando no se han modificado los archivos electrónicos. La veracidad de un documento está relacionada con el contenido del mismo, en este sentido, se considera que un documento cumple con esta característica cuando la declaración que contiene corresponde a la realidad.

Los documentos contables pueden encontrarse impresos o en archivos electrónicos. Un archivo electrónico es un documento que contiene información recibida, generada, enviada y almacenada por medios electrónicos, ópticos o similares.

##### 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)

El Procedimiento contable para el registro de hechos económicos relacionados con la prestación de servicios de salud, del Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, establece:

#### “1. INGRESOS POR LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD

Teniendo en cuenta que, de conformidad con las disposiciones legales vigentes, existen mecanismos de pago para la prestación de servicios de salud, tales como: pago por evento; pago por caso, conjunto integral de atenciones, paquete o grupo relacionado por diagnóstico; pago global prospectivo; y pago por capitación, a continuación se desarrolla el tratamiento contable de los ingresos considerando tales mecanismos y si la unidad de pago está en función del servicio prestado.

(...)

### 1.3. Mecanismo de pago por capitación

Teniendo en cuenta que, en el mecanismo de pago por capitación la unidad de pago no está en función del servicio de salud prestado sino de los montos pactados contractualmente y que, de acuerdo con las disposiciones legales vigentes, el responsable del pago lo debe efectuar mes anticipado en un 100%, el ingreso y recaudo se registrarán de la siguiente manera.

El pago anticipado en los contratos de capitación se registrará debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 291027-Venta de servicios de salud de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO.

Al finalizar el mes, la IPS debitará la subcuenta 291027-Venta de servicios de salud de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO y acreditará la subcuenta 431296-Servicios de salud prestados con el mecanismo de pago por capitación de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

Conforme lo establecido en el Decreto 780 de 2016, el mecanismo de pago por capitación es un mecanismo de pago anticipado, acordado entre las entidades que prestan el servicio de salud y las entidades responsables de pagar por el servicio de salud, en el cual se establece un monto por cada persona que puede ser atendida por la entidad prestadora de los servicios de salud.

En este sentido, según el Procedimiento contable para el registro de hechos económicos relacionados con la prestación de servicios de salud, citado en las consideraciones, la empresa debe reconocer el pago anticipado del mecanismo de pago por capitación mediante el registro débito de la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, cuya contrapartida es el crédito de la subcuenta 291027-Venta de servicios de salud, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO.

Asimismo, conforme lo señala el Marco conceptual y la norma de Ingresos de actividades ordinarias, citados en las consideraciones, el reconocimiento de los ingresos se debe realizar cuando se obtengan incrementos en los activos o disminuciones en los pasivos como consecuencia de la ejecución de actividades acordadas en un contrato, en función del grado de avance de la ejecución y siempre que se pueda estimar fiablemente el resultado de la transacción.

En atención a lo anterior, el Procedimiento contable para el registro de hechos económicos relacionados con la prestación de servicios de salud, citado en las consideraciones, establece que la empresa debe reconocer los ingresos obtenidos por los servicios de salud prestados cuyo pago se realice mediante el mecanismo de pago por capitación, al final de cada mes, realizando el registro débito de la subcuenta 291027-Venta de servicios de salud, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, cuya contrapartida es el crédito de la subcuenta 431296-Servicios de salud prestados con el mecanismo de pago por capitación, de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD. Además, se deben reconocer los costos asociados a la obtención del ingreso, conforme lo requiere el principio de asociación definido en el Marco Conceptual.

Ahora bien, en atención a la Norma del proceso contable y sistema documental contable, los soportes de contabilidad producto de eventos externos y transaccionales, como es el caso de la venta de servicios de salud objeto de su consulta, deben cumplir con los requerimientos legales establecidos por las autoridades competentes. En el caso particular de su consulta, la factura electrónica es el soporte de contabilidad que permite el reconocimiento verificable de los ingresos por servicios de salud prestados y tiene efectos tributarios, para lo cual se debe cumplir con lo establecido por el Decreto único reglamentario en materia tributaria, citado en las consideraciones.

Por tanto, la empresa puede realizar ajustes en su proceso administrativo de facturación, por efecto de la aplicación de la regulación tributaria en materia de facturación electrónica, como la implementación de documentos adicionales a la factura electrónica para garantizar la trazabilidad de los hechos económicos reconocidos, siempre que el reconocimiento contable de los ingresos se sujete a lo definido en los párrafos anteriores y el RCP.

Adicionalmente, se anexa el Concepto de la CGN N° 2018230000681, del 01 de marzo de 2018, por medio del cual la CGN se pronunció sobre el reconocimiento de ingresos y cuentas por cobrar por los servicios de salud prestados, en atención al Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, para los servicios pendientes de facturar o cuya factura está sin radicar.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20201100068671 DEL 23-12-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Conformación e integrantes del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable

Doctora  
MÓNICA ESPAÑA RAMÍREZ  
Directora Financiera  
Turnariño Ltda  
Pasto, Nariño

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010051692, el día 24 de noviembre de 2020, mediante la cual consulta si el revisor fiscal de la empresa y el contador, que es contratado mediante prestación de servicios, pueden ser integrantes del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, y si sobre el particular la CGN ha emitido alguna guía o lineamiento.

Al respecto, me permito atender su consulta 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 literal k) del artículo 3º de la Ley 298 de 1996, le asigna al Contador General de la Nación, entre otras funciones, la de "Diseñar, implantar y establecer políticas de Control Interno, conforme a la Ley".

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.

(...)

r) Coordinar con los responsables del control interno y externo de las entidades señaladas en la ley, el cabal cumplimiento de las disposiciones contables.”

El numeral 18 del artículo 2 y el numeral 11 del artículo 4 del Decreto 143 de 2004, por el cual se modifica la estructura de la Contaduría General de la Nación y se determinan las funciones de sus dependencias, establece:

“Artículo 2°. Funciones generales. En cumplimiento del objetivo general fijado en el artículo anterior, corresponden a la Contaduría General de la Nación, las siguientes funciones:

(...)

18. Coordinar con los responsables del control interno y externo de las entidades señaladas en la ley, el cabal cumplimiento de las disposiciones contables.”

“Artículo 4°. Despacho del Contador General de la Nación. Son funciones del Despacho del Contador General de la Nación las siguientes:

(...)

11. Establecer políticas sobre control interno contable que garanticen que la información financiera de la entidad sea confiable, oportuna y útil, según lo previsto en el artículo 4° de la Ley 298 de 1996 y las demás normas que los modifiquen o complementen.”

Los artículos 3º y 6º de la Ley 87 de 1993, por la cual se establecen normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado y se dictan otras disposiciones, establecen:

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

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

- b) Corresponde a la máxima autoridad del organismo o entidad, la responsabilidad de establecer, mantener y perfeccionar el Sistema de Control Interno, el cual debe ser adecuado a la naturaleza, estructura y misión de la organización;
- c) En cada área de la organización, el funcionario encargado de dirigirla es responsable por el control interno ante su jefe inmediato de acuerdo con los niveles de autoridad establecidos en cada entidad;
- d) La Unidad de Control Interno, o quien haga sus veces, es la encargada de evaluar en forma independiente el Sistema de Control Interno de la entidad y proponer al representante legal del respectivo organismo las recomendaciones para mejorarlo;
- e) Todas las transacciones de las entidades deberán registrarse en forma exacta, veraz y oportuna, de forma tal que permita preparar informes operativos, administrativos y financieros.

(...)

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

En desarrollo de lo establecido en la Ley 1314 de 2009, la CGN expidió los nuevos marcos normativos, por lo que se hizo necesario incorporar un nuevo Procedimiento para la Evaluación del Control Interno contable mediante la Resolución 193 de 2016, el cual es el procedimiento vigente sobre la materia.

Ahora bien, los numerales 3.2.2. y 3.2.4 del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, anexo a la Resolución 193 de 2016, señalan:

“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. (...)

### 3.2.4 Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

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

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

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

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

## CONCLUSIONES

La creación de los Comités Técnicos de Sostenibilidad Contable está regulada por el numeral 3.2.2. del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable anexo a la Resolución 193 de 2016, que 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 dicha información.

De acuerdo a lo establecido en el artículo 6º de la Ley 87 de 1993, el establecimiento y desarrollo del Sistema de Control Interno en los organismos y entidades públicas, es responsabilidad del representante legal o máximo directivo correspondiente, y 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. Por lo cual, el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable funge como una instancia asesora de estos, que tiene por objeto coadyuvar en el proceso contable.

En este sentido, las entidades, de acuerdo con sus características y necesidades, al constituir el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable son quienes establecen sus funciones, integrantes, frecuencia de sus sesiones, objetivo o utilidad de sus actas, entre otros asuntos.

En virtud de lo anterior, le corresponde a la empresa evaluar la pertinencia de contemplar al revisor fiscal y al contador como integrantes del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable. Asimismo, es preciso señalar que los integrantes del referido comité no tienen que ser, exclusivamente, profesionales que pertenezcan a las áreas contables y financieras de la entidad, dado que la información objeto de reconocimiento puede provenir de diversas áreas de la misma, y en cumplimiento de los objetivos del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, los profesionales de las demás áreas que tienen a su cargo información, pueden aportar sus conocimientos para realizar su adecuado reconocimiento.

\*\*\*

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto No. 20202300001761 del 07-02-2020  
 20202000003841 del 17-02-2020  
 20202000004431 del 20-02-2020  
 20202000017871 del 02-04-2020  
 20202000019091 del 21-04-2020  
 20202000019181 del 21-04-2020  
 20202000021111 del 27-05-2020  
 20202000024821 del 23-06-2020  
 20202000032251 del 10-07-2020  
 20202000037731 del 17-07-2020  
 20202000039611 del 29-07-2020



20202000039801 del 30-07-2020  
20202000040131 del 03-08-2020  
20202000054431 del 17-09-2020  
20202000055361 del 08-10-2020  
20202000055601 del 20-10-2020  
20202000051211 del 03-11-2020  
20202000052561 del 09-11-2020  
20201100065271 del 14-12-2020  
20201100067051 del 21-12-2020  
20201100071771 del 29-12-2020

\*\*\*

# 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



El emprendimiento  
es de todos

Minhacienda

 **CONTADURÍA**  
GENERAL DE LA NACIÓN

Contabilidad  
Pública

### 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 20202000018821, de fecha 15-04-2020 deja sin vigencia el concepto CGN N° 20192000056131 del 01-10-2019.

El concepto con radicado 20202000019251, de fecha 22-04-2020 deja sin vigencia los conceptos CGN N° 20202000015021 del 12-03-2020 y CGN N° 20182000027231 del 11-05-2018.

El concepto con radicado 20202000054251 de fecha 16-09-2020 amplía el Concepto la CGN N° 2019200004421 del 05-09-2019.