



El emprendimiento
es de todos

Minhacienda

Compilación Definitiva del
02 de enero de 2021 al
31 de diciembre de 2021

REPÚBLICA DE COLOMBIA

Doctrina Contable Pública

25
ANIVERSARIO



CONTADURÍA
GENERAL DE LA NACIÓN

¡Cuentas claras, Estado Transparente!

PRESIDENTE
Iván Duque Márquez

MINISTRO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO
Jose Manuel Restrepo Abondano

CONTADOR GENERAL DE LA NACIÓN
Marleny María Monsalve Vásquez

SUBCONTADOR GENERAL Y DE INVESTIGACIÓN
Rocío Pérez Sotelo

SUBCONTADOR DE CONSOLIDACIÓN DE LA INFORMACIÓN
Ivan Jesús Castillo Caicedo

SUBCONTADOR DE CENTRALIZACIÓN DE LA INFORMACIÓN
Miryam Marleny Hincapié Castrillón

SECRETARIO GENERAL
Luz Mary Murillo Franco

GRUPO INTERNO DE TRABAJO DE INVESTIGACIÓN Y NORMAS

Rocío Pérez Sotelo - Coordinadora
Gloria Alcira Garzón Galán
Martha Liliana Arias Bello
Carlos Andrés Rodríguez Ramírez
Jaime Eduardo Hernandez Gil
Angelica Katerin Salcedo Guzmán
Esteban Eduardo Walteros Bello

GRUPO INTERNO DE TRABAJO DE DOCTRINA Y CAPACITACIÓN

Sandra Yamile Endo Barrera - Coordinadora
Rogelio Paez Barajas
Luz Alexandra León Lozano
Elizabeth Muñoz Hernández
Diana Carolina Monroy Ariza
Cindy Lorena Casallas Pulido
Wiliam Duwan Parada Ochoa
Sandra Yamile Cárdenas Achuri
Laura Natalia Pulgarin García
Gisela Rojas Taborda
María Juliana Cortés Alzate
Luis Gabriel Téllez Tabares
Catherin Jhoana Amaris Jerez
Jonatan Fernando Neiva Ardila
Heliana Mabel Espinosa Montilla
Freddy Armando Castaño Pineda
Edilberto Herrera Huerfano

Publicación
16 de febrero de 2022

CONTENIDO

| | |
|--|-----|
| INTRODUCCIÓN | 5 |
| 1. MARCO NORMATIVO-ENTIDADES DE GOBIERNO | 10 |
| 2. MARCO NORMATIVO-EMPRESAS QUE NO COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES Y QUE NO CAPTAN NI ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO | 12 |
| 2.1 EFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFECTIVO | 12 |
| 2.2 INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS | 85 |
| 2.3 CUENTAS POR COBRAR | 93 |
| 2.4 PRESTAMOS POR COBRAR | 261 |
| 2.5 INVENTARIOS | 262 |
| 2.6 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO | 295 |
| 2.7 OTROS ACTIVOS | 456 |
| 2.8 EMISIÓN Y COLOCACIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA | 505 |
| 2.9 PRÉSTAMOS POR PAGAR | 506 |
| 2.10 CUENTAS POR PAGAR | 509 |
| 2.11 BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS | 533 |
| 2.12 OPERACIONES CON INSTRUMENTOS DERIVADOS | 552 |
| 2.13 PROVISIONES | 553 |
| 2.14 OTROS PASIVOS | 558 |
| 2.15 PATRIMONIO DE LAS EMPRESAS | 587 |
| 2.16 INGRESOS FISCALES | 612 |
| 2.17 INGRESOS - VENTA DE BIENES | 613 |
| 2.18 INGRESOS - VENTA DE SERVICIOS | 620 |
| 2.19 INGRESOS POR TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES | 634 |
| 2.20 INGRESOS POR OPERACIONES INTERSTITUCIONALES | 640 |
| 2.21 OTROS INGRESOS | 640 |
| 2.22 GASTOS DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN | 640 |
| 2.23 GASTOS DE VENTAS | 640 |
| 2.24 GASTOS DETERIORO, DEPRECIACIONES, AGOTAMIENTO, AMORTIZACIONES Y PROVISIONES | 640 |
| 2.25 GASTOS POR TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES | 640 |
| 2.26 GASTOS DE ACTIVIDADES Y/O SERVICIOS ESPECIALIZADOS | 640 |
| 2.27 GASTOS POR OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES | 641 |
| 2.28 OTROS GASTOS | 641 |
| 2.29 CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS | 641 |

| | | |
|-----------|---|------------|
| 2.30 | COSTO DE VENTAS - BIENES | 641 |
| 2.31 | COSTO DE VENTAS - SERVICIOS..... | 641 |
| 2.32 | COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - BIENES | 641 |
| 2.33 | COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - SERVICIOS DE SALUD | 641 |
| 2.34 | COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - SERVICIOS DE TRANSPORTE | 641 |
| 2.35 | COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - SERVICIOS PÚBLICOS | 641 |
| 2.36 | COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - SERVICIOS HOTELEROS Y DE PROMOCIÓN TURÍSTICA..... | 642 |
| 2.37 | COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - OTROS SERVICIOS | 642 |
| 2.38 | CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - ACTIVOS CONTINGENTES | 642 |
| 2.39 | CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DEUDORAS FISCALES | 642 |
| 2.40 | CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DEUDORAS DE CONTROL..... | 642 |
| 2.41 | CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DEUDORAS POR EL CONTRA..... | 642 |
| 2.42 | CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - PASIVOS CONTINGENTES | 642 |
| 2.43 | CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - ACREEDORAS FISCALES | 642 |
| 2.44 | CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - ACREEDORAS DE CONTROL..... | 643 |
| 2.45 | CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - ACREEDORAS POR CONTRA | 660 |
| 2.46 | ASUNTOS NO CONTEMPLADOS EN UNA CLASIFICACIÓN ESPECÍFICA | 661 |
| 3. | MARCO NORMATIVO-EMPRESAS QUE NO COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES, Y QUE NO CAPTAN NI ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO-RÉGIMEN DE EXCEPCIÓN | 844 |
| 4. | MARCO NORMATIVO-EMPRESAS QUE COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES O QUE CAPTAN O ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO..... | 846 |
| 5. | MARCO NORMATIVO-ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN | 848 |
| 6. | MARCO NORMATIVO-RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA PRECEDENTE | 850 |
| 7. | CONCEPTOS MODIFICADOS..... | 851 |

INTRODUCCIÓN

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

ESTRUCTURA DE LOS CONCEPTOS QUE COMPONEN LA DOCTRINA

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

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

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

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

Conclusiones. Constituyen la respuesta final a una consulta contable, por regla general, las conclusiones recogen específicamente el tratamiento contable a seguir frente a los hechos económicos o aspectos a resolver, y cuando las circunstancias lo ameritan, informa sobre recursos de acción probables, señala el límite de las competencias de la CGN, remite a una fuente documental, o redirecciona 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 Régimen de Contabilidad Pública (RCP) al que pertenece la entidad o el problema consultado y en una misma consulta puede presentarse el desarrollo de uno o más marcos normativos. Actualmente se pueden identificar los siguientes:

Entidades de Gobierno. Corresponde al conjunto de normas aplicables por las entidades cobijadas por la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, entre otras, las introducidas por la Resolución N° 425 de 2019 y la Resolución N° 218 de 2020, por las cuales 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 por la Resolución N° 167 de 2020, mediante la cual se modificó el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

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 por las entidades comprendidas en la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones expedidas por la C.G.N., en especial por la Resolución N° 426 de 2019 y la Resolución 219 de 2020, por las cuales se modificó el conjunto de normas aplicable a estas empresas, y por la Resolución N° 168 de 2020, mediante la cual se modificó 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.

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 parágrafo 2 del Artículo 2 de la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, expedida por la C.G.N.

La regulación para el año 2019 corresponde al conjunto normativo contenido en el Anexo Técnico del Decreto N° 3022 de 2013, el cual fue compilado mediante el Anexo Técnico N° 2 del Decreto N° 2420 de 2015; el Anexo

2.1 adicionado por el Decreto N° 2496 de 2015, y las modificaciones a estos anexos, señaladas en los Decretos N° 2131 y N° 2132 de 2016, y N° 2170 de 2017.

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

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

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

Entidades en Liquidación. Corresponde al conjunto de normas aplicable por las entidades en liquidación cobijadas por la Resolución N° 461 de 2017, modificada por la Resolución N° 555 de 2018 en lo referente a las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de estas entidades, y por la Resolución N° 220 de 2020, en lo referente al Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, del Marco Normativo para Entidades en Liquidación.

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 DE EFECTIVO

CONCEPTO No. 2021110000021 DEL 04-01-2021

| | | |
|---|------------------------|--|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresa que no Cotizan en el mercado de valores, y que no Captan ni Administran ahorro del público |
| | TEMAS | Efectivo y equivalentes de efectivo Otros activos |
| | SUBTEMAS | Diferencia entre anticipo y pago anticipado y como se reconoce contablemente, este último bajo el nuevo marco normativo. |

Doctora
 LILIANA ISMERY GAMBOA DELGADO
 Profesional Universitario
 E.S.E. Pasto Salud
 San Juan de Pasto, Nariño

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010056722, del día 29 de diciembre de 2020, mediante la cual consulta:

“Comedidamente le solicito si me puede ayudar con el siguiente asunto:

Necesito saber la diferencia entre anticipo y pago anticipado y como se reconoce contablemente, este último bajo el nuevo marco normativo.

En la doctrina contable me aparece el manejo de anticipos mas no encontré en reconocimiento de los pagos anticipados”

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

CONSIDERACIONES

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 distinguen 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”.

Los numerales 6.1.1-Activos y 6.2.1- Reconocimiento de activos 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, señalan:

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.

Las descripciones y las dinámicas de las cuentas 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO 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, establecen:

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.

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

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

De conformidad con el pronunciamiento de la Sección Tercera del Consejo de Estado, en Sentencia del 22 de junio de 2001 M.P. Dr. Ricardo Hoyos Duque, se 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 reconocimiento del pago anticipado se efectúa mediante un débito en la subcuenta, que corresponda a la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO y se acredita la subcuenta, que corresponda a la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Por otra parte, a medida que se reciben los bienes y servicios se debita el activo o gasto que corresponda y se acredita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO.

CONCEPTO No. 20211100003441 DEL 24-02-2021

| | | |
|----------|------------------------|--|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Efectivo y equivalentes al efectivo |
| | SUBTEMAS | Uso de la cuenta 1132-EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO |

Doctora
 MARLESBY SOTELO PUERTO
 Subdirector de Contabilidad
 ESE Hospital Universitario de la Samaritana
 Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20210010010252, el día 16 de febrero de 2021, mediante la cual consulta lo siguiente:

“La E.S.E. Hospital Universitario de la Samaritana ha venido aplicando la siguiente dinámica para el uso de la cuenta 1132, y registra allí el efectivo y equivalentes de efectivo que tienen ciertas limitaciones para su disponibilidad, las cuales normalmente son de tipo contractual o legal, tales como Depósitos Judiciales, Recursos del Sistema General de Participaciones, Recursos destinados específicamente a una obra civil, Recursos destinados específicamente a cubrir riesgos y calamidades, Recursos recibidos en el marco de convenios y contratos administrativos de uso particular y definido, los recursos abonados en fiducia pública, Recursos transferidos por el Distrito para pagos específicos, alienándose con lo expuesto (...) en la Resolución 169 de 2015 (...)

Sin embargo, de manera posterior, aparece esta dinámica en otra Resolución emitida por la Contaduría General de la Nación, en la parte del Catálogo de cuentas la doctrina de la Contaduría General de la Nación (SIC), menciona que:

(...) el monto a registrar en la cuenta 1132 Efectivo de Uso Restringido debe representar 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.

Por todo lo anteriormente expuesto requiero saber si en la cuenta 1132 solo se deben reconocer única y exclusivamente los recursos que han sido embargados.”

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, establece, en el título 4. Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, del Capítulo VI. Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, lo siguiente:

“1.3.2.2.1. Activos corrientes y no corrientes

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 de texto).

Por otro lado, la Resolución 433 del 29 de diciembre de 2019, “Por la cual se modifica el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público”, indica:

“Artículo 5° Modificar la descripción y dinámica de los siguientes grupos y cuentas 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:

(...)

1132 EFECTIVO 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.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor de los fondos que no están disponibles para su uso inmediato por parte de la empresa.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de los fondos cuya restricción de uso ha desaparecido.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

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.

Debido a lo anterior el efectivo y equivalentes de efectivo que, como indica en su consulta, relacionado con Depósitos Judiciales, Recursos del Sistema General de Participaciones, Recursos destinados específicamente a una obra civil, Recursos destinados específicamente a cubrir riesgos y calamidades, Recursos recibidos en el marco de convenios y contratos administrativos de uso particular y definido, los recursos abonados en fiducia pública, y Recursos transferidos por el Distrito para pagos específicos, no se consideran efectivo de uso restringido, a menos de que tales recursos estén embargados, y por lo tanto se clasificarán en la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Por otro lado, le recordamos que la actualización de la publicación de las Normas, incorporadas al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 414 de 2014, se realiza de forma semestral, por cuanto es obligación de la empresa revisar dichas actualizaciones y de esta manera alinear sus políticas, procedimientos y procesos contables con las disposiciones emitidas por la CGN.

CONCEPTO No. 20211100046531 DEL 21-06-2021

| | | |
|---|------------------------|--|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Efectivo y equivalentes al efectivo Inversiones e instrumentos derivado |
| | SUBTEMAS | Tratamiento contable de un CDT con vencimiento mayor a un año a partir de la fecha de adquisición, como inversión de administración de liquidez. |

Doctora
 MARÍA CRISTINA ZULETA CEBALLOS
 Profesional Especializado
 Control Fiscal Micro
 Contraloría General de Caldas
 Manizales, Caldas

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada bajo el N° 20210010031452 del 07 de mayo de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Buenas tardes, con toda atención solicito me sea aclarada la siguiente inquietud; si tengo un CDT, (auxiliar 113301), por un valor de \$247 millones, es así como para las vigencia 2018 y 2019, ésta cuenta no tuvo movimientos débito o crédito, consecuente con lo anterior, para el año 2020 si tuvo movimientos y su saldo final es de \$281; con lo anterior, no tengo bien claro que se maneja la cuenta 1133 EQUIVALENTES AL EFECTIVO y no la 1223 INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A COSTO AMORTIZADO.

Lo anterior, teniendo en cuenta que en la 1133 se manejan las inversiones menores a un año”.

La entidad mediante radicado 20210010032432 del 14 de mayo de 2021 informó lo siguiente respecto a la consulta del día 07 de mayo del presente año, así:

“Buenas tardes, el presente es con el fin de hacer una aclaración, la entidad que tiene el CDT, es un hospital del orden departamental y el saldo final es de \$281 millones”.

CONSIDERACIONES

Las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de 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 N°414 de 2014 y sus modificaciones, señala:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

1. INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ

1.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inversiones de administración de liquidez los recursos financieros colocados en instrumentos de deuda o de patrimonio con el propósito de obtener rendimientos provenientes de las fluctuaciones del precio o de los flujos contractuales del título por pagos del principal e intereses. 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 la intención que tenga la entidad sobre la inversión.

(...)

5. La categoría de costo amortizado corresponde a las inversiones en instrumentos de deuda que, de acuerdo con el modelo de negocio, se esperan mantener hasta el vencimiento, es decir, aquellas cuyos rendimientos provienen de los flujos contractuales del instrumento por pagos, en fechas especificadas, del principal e intereses. También se clasificarán en esta categoría los instrumentos de deuda que no tengan valor razonable y que, de acuerdo con el modelo de negocio, a) se esperen negociar o b) no se mantengan con la intención exclusiva de negociar ni de conservar hasta su vencimiento.

(...)

CAPÍTULO VI. NORMAS SOBRE LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

1. PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

(...)

1.3.5. Estado de flujos de efectivo

(...)

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.

(...)

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. (...)

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)

El Catálogo General de Cuentas (CGC), incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución N° 139 de 2015 y sus modificaciones, describe la cuenta 1133-EQUIVALENTES AL EFECTIVO, así: “Representa el valor de a) las 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; y b) el valor de los fondos colocados por la empresa pagaderos a la vista, así como los que están comprometidos para la reventa de

inversiones, cuentas por cobrar o préstamos por cobrar, dados en repo u operaciones simultáneas como garantía de la transacción, entre otros”. (Subrayado fuera de texto)

El referido CGC también describe la cuenta 1223-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A COSTO AMORTIZADO, así: “Representa el valor de los recursos financieros colocados en instrumentos de deuda que, de acuerdo con el modelo de negocio, se esperan mantener hasta su vencimiento, es decir, inversiones cuyos rendimientos provienen de los flujos contractuales del instrumento. También representa los instrumentos de deuda que no tienen valor razonable y que: a) se esperen negociar, o b) no se mantienen con la intención exclusiva de negociar o de conservar hasta su vencimiento”.

CONCLUSIONES

En primera instancia, se deben reconocer 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 por pagos del principal e intereses.

Asimismo, se deben reconocer como equivalentes al efectivo las 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 las inversiones que tengan vencimiento próximo, es decir, tres meses o menos desde la fecha de adquisición.

Teniendo en cuenta lo anterior, serán equivalentes al efectivo los CDT que tengan un vencimiento de tres meses o menos desde la fecha de adquisición. Por su parte, para aquellos CDT con un vencimiento mayor a tres meses e inferior a un año desde la fecha de su adquisición, la empresa debe darles el tratamiento contable como inversiones de administración de liquidez a costo amortizado, si tiene la intención de obtener rendimientos sobre los recursos y dichos recursos no se relacionan con la atención de obligaciones de corto plazo, o como equivalentes al efectivo, si tiene la intención de reservar estos recursos para atender obligaciones de corto plazo, es decir, durante los siguientes doce meses a su adquisición.

Ahora bien, en el caso particular de esta consulta, dado que la empresa reconoció como equivalente al efectivo un CDT de vencimiento superior a un año desde la fecha de su adquisición, entonces debe realizar la corrección del error en el periodo actual, mediante la reclasificación del saldo de dicha inversión de la subcuenta 113301-Certificados de depósito de ahorro a término, de la cuenta 1133-EQUIVALENTES AL EFECTIVO, a la subcuenta 122302-Certificados de depósito a término (CDT), de la cuenta 1223-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A COSTO AMORTIZADO.

Adicionalmente, la empresa debe evaluar la materialidad de este error y, de resultar material el error, realizar la reexpresión de los saldos comparativos para efectos de la presentación de los estados financieros del periodo actual, de conformidad con lo establecido en la norma Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

CONCEPTO No. 20211100046531 DEL 21-06-2021

| | | |
|---|------------------------|--|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Efectivo y equivalentes al efectivo Inversiones e instrumentos derivado |
| | SUBTEMAS | Tratamiento contable de un CDT con vencimiento mayor a un año a partir de la fecha de adquisición, como inversión de administración de liquidez. |

Doctora
 MARÍA CRISTINA ZULETA CEBALLOS
 Profesional Especializado
 Control Fiscal Micro
 Contraloría General de Caldas
 Manizales, Caldas

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada bajo el N° 20210010031452 del 07 de mayo de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Buenas tardes, con toda atención solicito me sea aclarada la siguiente inquietud; si tengo un CDT, (auxiliar 113301), por un valor de \$247 millones, es así como para las vigencia 2018 y 2019, ésta cuenta no tuvo movimientos débito o crédito, consecuente con lo anterior, para el año 2020 si tuvo movimientos y su saldo final es de \$281; con lo anterior, no tengo bien claro que se maneja la cuenta 1133 EQUIVALENTES AL EFECTIVO y no la 1223 INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A COSTO AMORTIZADO.

Lo anterior, teniendo en cuenta que en la 1133 se manejan las inversiones menores a un año”.

La entidad mediante radicado 20210010032432 del 14 de mayo de 2021 informó lo siguiente respecto a la consulta del día 07 de mayo del presente año, así:

“Buenas tardes, el presente es con el fin de hacer una aclaración, la entidad que tiene el CDT, es un hospital del orden departamental y el saldo final es de \$281 millones”.

CONSIDERACIONES

Las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de 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 N°414 de 2014 y sus modificaciones, señala:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

1. INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ

1.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inversiones de administración de liquidez los recursos financieros colocados en instrumentos de deuda o de patrimonio con el propósito de obtener rendimientos provenientes de las fluctuaciones del precio o de los flujos contractuales del título por pagos del principal e intereses. 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 la intención que tenga la entidad sobre la inversión.

(...)

5. La categoría de costo amortizado corresponde a las inversiones en instrumentos de deuda que, de acuerdo con el modelo de negocio, se esperan mantener hasta el vencimiento, es decir, aquellas cuyos rendimientos provienen de los flujos contractuales del instrumento por pagos, en fechas especificadas, del principal e intereses. También se clasificarán en esta categoría los instrumentos de deuda que no tengan valor razonable y que, de acuerdo con el modelo de negocio, a) se esperen negociar o b) no se mantengan con la intención exclusiva de negociar ni de conservar hasta su vencimiento.

(...)

CAPÍTULO VI. NORMAS SOBRE LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

1. PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

(...)

1.3.5. Estado de flujos de efectivo

(...)

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.

(...)

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.

(...)

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)

El Catálogo General de Cuentas (CGC), incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución N° 139 de 2015 y sus modificaciones, describe la cuenta 1133-EQUIVALENTES AL EFECTIVO, así:

“Representa el valor de a) las 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; y b) el valor de los fondos colocados por la empresa pagaderos a la vista, así como los que están comprometidos para la reventa de inversiones, cuentas por cobrar o préstamos por cobrar, dados en repo u operaciones simultáneas como garantía de la transacción, entre otros”. (Subrayado fuera de texto)

El referido CGC también describe la cuenta 1223-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A COSTO AMORTIZADO, así: “Representa el valor de los recursos financieros colocados en instrumentos de deuda que, de acuerdo con el modelo de negocio, se esperan mantener hasta su vencimiento, es decir, inversiones cuyos rendimientos provienen de los flujos contractuales del instrumento. También representa los instrumentos de deuda que no tienen valor razonable y que: a) se esperen negociar, o b) no se mantienen con la intención exclusiva de negociar o de conservar hasta su vencimiento”.

CONCLUSIONES

En primera instancia, se deben reconocer 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 por pagos del principal e intereses.

Asimismo, se deben reconocer como equivalentes al efectivo las 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 las inversiones que tengan vencimiento próximo, es decir, tres meses o menos desde la fecha de adquisición.

Teniendo en cuenta lo anterior, serán equivalentes al efectivo los CDT que tengan un vencimiento de tres meses o menos desde la fecha de adquisición. Por su parte, para aquellos CDT con un vencimiento mayor a tres meses e inferior a un año desde la fecha de su adquisición, la empresa debe darles el tratamiento contable como inversiones de administración de liquidez a costo amortizado, si tiene la intención de obtener rendimientos sobre los recursos y dichos recursos no se relacionan con la atención de obligaciones de corto plazo, o como equivalentes al efectivo, si tiene la intención de reservar estos recursos para atender obligaciones de corto plazo, es decir, durante los siguientes doce meses a su adquisición.

Ahora bien, en el caso particular de esta consulta, dado que la empresa reconoció como equivalente al efectivo un CDT de vencimiento superior a un año desde la fecha de su adquisición, entonces debe realizar la corrección del error en el periodo actual, mediante la reclasificación del saldo de dicha inversión de la subcuenta 113301-Certificados de depósito de ahorro a término, de la cuenta 1133-EQUIVALENTES AL EFECTIVO, a la subcuenta 122302-Certificados de depósito a término (CDT), de la cuenta 1223-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A COSTO AMORTIZADO.

Adicionalmente, la empresa debe evaluar la materialidad de este error y, de resultar material el error, realizar la reexpresión de los saldos comparativos para efectos de la presentación de los estados financieros del

periodo actual, de conformidad con lo establecido en la norma Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

CONCEPTO No. 20211100053131 DEL 01-07-2021

| | | |
|---|------------------------|--|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Entidades de Gobierno |
| | TEMAS | Efectivo y Equivalentes al Efectivo Otros Activos |
| | SUBTEMAS | Tratamiento contable de los Recursos entregados por la Alcaldía de Envigado en administración a la empresa Enviaseo E.S.P. |

| | | |
|---|------------------------|--|
| 2 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Publico |
| | TEMAS | Efectivo y Equivalentes al Efectivo Otros Pasivos Cuentas de orden acreedoras - Acreedoras de control Cuentas de orden acreedoras - Acreedoras por contra |
| | SUBTEMAS | Tratamiento contable de los Recursos entregados por la Alcaldía de Envigado en administración a la empresa Enviaseo E.S.P. |

Doctor
 WALTER ALBERTO BUSTAMANTE LONDOÑO
 Director Técnico de la Dirección Financiera y Contable
 Alcaldía de Envigado
 Envigado, Antioquia

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211400033882 el 24 de mayo de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El municipio de Envigado, a través del Acuerdo No 010 de abril 30 de 2021 “Por medio del cual se desconcentra el servicio de alumbrado público en la empresa ENVIASEO E.S.P.”, desconcentro en la empresa de servicios públicos domiciliarios del municipio de Envigado E.S.P. el servicio de alumbrado público en nuestro territorio.

Con el objetivo de realizar una correcta contabilización de los recursos entregados por parte del municipio de Envigado a la empresa de servicios públicos domiciliarios Enviaseo ESP, solicito muy respetuosamente que por favor emita concepto frente a lo siguiente:

- 1. Entrega de los recursos por parte del ente territorial*
- 2. Recibo de los recursos por parte de la empresa de servicios públicos domiciliarios*

3. Si el ente territorial debe realizar alguna contabilización a medida que la empresa de servicios públicos ejecute los recursos que le han sido entregados

Cabe anotar, que la administración de la renta de alumbrado público (facturación, cobro, recaudo, etc) continua en cabeza de la entidad territorial.”

CONSIDERACIONES

El Acuerdo 010 del 30 de abril de 2021, “Por medio del cual desconcentra el servicio de alumbrado público en la empresa ENVIASEO E.S.P.”, señala:

“ARTÍCULO PRIMERO: Desconcentrar en la empresa ENVIASEO E.S.P., el servicio de alumbrado público en el Municipio de Envigado.

Para tal fin ENVIASEO E.S.P. realizará las siguientes actividades, de conformidad con el Decreto 943 del 2018, que modificó y adicionó la Sección 1, Capítulo 6 del Título III, del Libro 2 del Decreto Único Reglamentario del Sector Administrativo de Minas y Energía; Decreto 1073 de 2015, relacionado con la prestación del servicio de alumbrado público, o las normas que modifiquen estos, los sustituyan o adicionen, así:

- A. La administración, operación, mantenimiento.
- B. La modernización, reposición y expansión del sistema.
- C. Los desarrollos tecnológicos asociados al servicio.
- D. Las demás actividades complementarias e inherentes al servicio.

ARTÍCULO SEGUNDO: Formúlese anualmente el Plan de Alumbrado Público, cuyas acciones comprenderán lo señalado en el artículo primero del presente acuerdo, el cual tendrá como responsables de su elaboración y/o ajuste la empresa ENVIASEO E.S.P. y la secretaría de Obras Publicas del Municipio de Envigado.

PARAGRAFO: La ejecución del Plan de Alumbrado Público estará a cargo de la empresa ENVIASEO E.S.P. y el seguimiento de su ejecución será responsabilidad de la Secretaría de Obras Publicas del Municipio de Envigado. (...)

ARTÍCULO CUATRO: Transitoriedad: La prestación del servicio de alumbrado público, seguirá en cabeza del Municipio de Envigado, a través de la Secretaria de Obras Públicas, hasta tanto, se realice por parte de las entidades públicas señaladas en el presente acuerdo, todos los trámites y actos administrativos indispensables, que den lugar a una debida conciliación de las obligaciones y compromisos adquiridos con el recurso de destinación específica; momento en el cual el Alcalde deberá precisar, a través de acto administrativo, la entrada en operación de ENVIASEO E.S.P.

PARAGRAFO: El Municipio de Envigado a través de la Secretaría de Obras Públicas, conservará el poder de vigilancia en la prestación del servicio de alumbrado público por parte de ENVIASEO E.S.P.”. (Subrayado fuera de texto)

Entre tanto, el Decreto Municipal 169 del 12 de mayo de 2021, “Por medio del cual se reglamenta el Acuerdo Municipal 010 de 2021, señala:

“ARTÍCULO PRIMERO. ADMINISTRACIÓN DEL SERVICIO PÚBLICO DE ALUMBRADO DEL MUNICIPIO DE ENVIGADO: La administración del servicio público de alumbrado, estará a cargo de ENVIASEO E.S.P. (...)

ARTÍCULO SEGUNDO. PLAN ANUAL DE ALUMBRADO PÚBLICO: ENVIASEO E.S.P. deberá realizar, en el último mes de cada año, un plan anual de alumbrado público, para la siguiente vigencia, que contemple la administración, operación, mantenimiento, modernización, expansión y las demás actividades complementarias e inherentes a la prestación del servicio, cumpliendo con toda la normativa vigente. Además, dicho plan deberá contemplar los recursos que se estimarán para el diseño, elaboración, montaje y desmontaje del alumbrado navideño.

PARÁGRAFO PRIMERO: El plan anual de alumbrado público deberá ser aprobado y firmado conjuntamente por ENVIASEO E.S.P. y por la Secretaría de Obras Públicas del Municipio de Envigado.

PARÁGRAFO SEGUNDO: Será responsabilidad de la Secretaría de Obras Públicas del Municipio de Envigado y de ENVIASEO E.S.P. velar porque la ejecución del Plan Anual de Alumbrado Público guarde coherencia con la ejecución en el ingreso del impuesto de alumbrado público en la administración municipal, entendiendo que la ejecución de este plan solo se apalanca con recursos de dicho impuesto. (...)

ARTÍCULO CUARTO. GIRO DE RECURSOS: El Municipio de Envigado girará, mes vencido o en cualquier momento que se considere pertinente, previa autorización de la Secretaría de Hacienda, a ENVIASEO E.S.P. los recursos recaudados por el impuesto de alumbrado público, para la debida administración, operación, mantenimiento y todas las actividades inherentes al alumbrado público. Para tal fin, la Secretaría de Obras Públicas previamente, deberá presentar ante la Dirección Financiera y Contable y Dirección de Presupuesto y Finanzas Públicas de la Secretaría de Hacienda: (i) Certificación expedida por la Dirección de Impuestos y Fiscalización de la Secretaría de Hacienda del efectivo recaudo a girar mensualmente. (ii) Los soportes presupuestales correspondientes, (iii) Acto administrativo que ordena el giro del recurso. (...)

PARÁGRAFO TERCERO: De conformidad con la facultad de administración tributaria que ostenta la Secretaría de Hacienda del Municipio de Envigado y que el recaudo del impuesto de alumbrado público permanece en cabeza del ente territorial, éste continuará con la responsabilidad de realizar las compensaciones y/o devoluciones a los contribuyentes por conceptos de pago en exceso, pago de lo no debido, pago doble y otras causales probables; para tal fin, la Secretaría de Hacienda, al inicio de cada vigencia fiscal, comprometerá el recurso requerido para el cumplimiento de estas facultades. En el caso que el recurso comprometido no sea suficiente para atender las compensaciones y/o devoluciones del impuesto de alumbrado público, se deberá expedir un nuevo certificado de disponibilidad presupuestal imputable al mismo impuesto. Por tanto, en el giro de los recursos que se le efectúen a ENVIASEO E.S.P. siempre se deberá tener en cuenta lo dispuesto en este párrafo.

PARÁGRAFO CUARTO: Al inicio de la vigencia fiscal siguiente, ENVIASEO E.S.P., previa solicitud al COMFIS, incorporará los recursos que no sean ejecutados al cierre de la vigencia anterior y que fueron girados efectivamente por el ente municipal. Asimismo, el Municipio de Envigado, girará a ENVIASEO E.S.P. el superávit generado si hubiera lugar a ello en cada vigencia.

Los rendimientos financieros de las cuentas donde estén depositados los recursos del impuesto de alumbrado público hacen unidad de caja al servicio de alumbrado público.

PARÁGRAFO QUINTO: En el ejercicio de la desconcentración del servicio de alumbrado público, ENVIASEO E.S.P deberá tener presente que los recursos girados tienen una destinación específica, por tanto, sólo podrán ser utilizados en este servicio y sus actividades complementarias debidamente reguladas en la ley.

PARÁGRAFO SEXTO: La Secretaría de Obras Públicas le solicitará a la Secretaría de Hacienda un estimado de recaudo por el impuesto de alumbrado público de la siguiente vigencia, que deberá ser entregado a ENVIASEO E.S.P. para éstos proceder a elaborar el proyecto presupuestal de la entidad. (...)

ARTÍCULO SEXTO: INVENTARIO DE LOS BIENES MUEBLES E INFRAESTRUCTURA: Los bienes muebles e infraestructura para la prestación del servicio de alumbrado público, son activos que deberán ser custodiados y utilizados por ENVIASEO E.S.P bajo el mismo grado de responsabilidad que el Municipio de Envigado, y estarán obligados, cuando cese su función a devolver los mismos. Para estos efectos, la Secretaría de Obras Públicas informará y entregará a ENVIASEO E.S.P el inventario existente, mediante acta, con su correspondiente diagnóstico, de los bienes muebles e infraestructura relacionada con el alumbrado público; luego de ello, ENVIASEO E.S.P lo actualizará de manera permanente e informará a la Administración Municipal para lo de su competencia. (...)

ARTÍCULO DÉCIMO: COMITÉ DE ALUMBRADO PÚBLICO: La Secretaría de Obras Públicas y la empresa ENVIASEO E.S.P., conformarán el Comité de Alumbrado Público. Este realizará reuniones ordinarias mensualmente, con el propósito de realizar seguimiento administrativo, técnico, legal y financiero del servicio.

PARÁGRAFO: ENVIASEO E.S.P., en el comité de alumbrado público, deberá hacer entrega de un informe técnico, legal ambiental y financiero sobre las actividades realizadas. (...). (Subrayado fuera de texto)

En cuanto a la regulación contable pública expedida por la CGN, el numeral 5. Principios de contabilidad pública del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y modificado por la Resolución 167 de 2020, define el principio de Esencia sobre forma, así: “las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta debe primar cuando exista conflicto con la forma legal que da origen a los mismos”.

Adicionalmente, el numeral 6.1.1. Activos del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera para Entidades de Gobierno, define a los activos en los siguientes términos:

“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. (...)

51. Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a i) los efectos de las condiciones desfavorables que afectan negativamente el potencial de servicio del activo o su capacidad 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 o la prestación del servicio por parte de este." (...)

60. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, la entidad debe realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad". (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, incorporado al Marco Normativo para Entidades de Gobierno mediante la Resolución 386 de 2018 y modificado por la Resolución 090 de 2020, establece:

“PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN (...)

Los recursos entregados en administración son aquellos, bajo el control de la entidad, 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 otra entidad de gobierno o empresa pública.

Los recursos bajo el control de la entidad son aquellos sobre los cuales esta tiene la capacidad de definir su uso para obtener un potencial de servicio, a través de la aplicación de los recursos administrados a la finalidad establecida, o para generar beneficios económicos futuros, los cuales se pueden materializar en el pago de obligaciones a cargo de la entidad 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. (...)

3. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A OTRAS ENTIDADES

La entidad 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 entidades, este numeral aplicará a la parte de los recursos que controle la entidad. (...)

3.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones

Cuando la entidad que controla los recursos los entregue en administración, esta 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 de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, o la subcuenta que corresponda de la cuenta de los grupos 13-CUENTAS POR COBRAR, 14-PRÉSTAMOS POR COBRAR o 23-PRÉSTAMOS POR PAGAR. (...)

Los recursos entregados en administración se mantendrán en dicha clasificación, con independencia de que la entidad que los reciba invierta dichos recursos.

Por su parte, la entidad 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 entidad 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 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.

Con posterioridad, el activo generado se actualizará conforme a la norma aplicable según su naturaleza.

Por su parte, la entidad 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 entidad, esta debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915- ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS. (...)" . (Subrayado fuera de texto)

De igual forma, la CGN incorporó 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 los recursos entregados en administración, mediante la Resolución 079 de 2019 y sus modificaciones.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Es necesario precisar que 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. Por lo tanto, para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, la entidad debe realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos, como es el caso del control de los activos, el cual 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.

Por lo tanto, las entidades deben evaluar si existe o no control sobre los recursos y bienes, teniendo en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso a los recursos o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que los recursos se usen para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados de los recursos.

Adicionalmente, cabe resaltar que los hechos económicos deberán reconocerse atendiendo a su esencia económica, independientemente de su forma legal. En este sentido, para realizar el reconocimiento contable de cualquier instrumento jurídico se debe tener en cuenta, entre otros aspectos, el objeto, el rol que cumple cada parte, el título por el cual la parte entrega los recursos y el título por el cual la otra parte recibe los recursos.

Una vez realizadas las anteriores precisiones, para el caso particular consultado, el objeto del Acuerdo Municipal 010 de 2021, reglamentado por el Decreto Municipal 169 de 2021, es la desconcentración del servicio de alumbrado público del Municipio de Envigado en la empresa ENVIASEO E.S.P., con el propósito de que esta última realice la administración, operación, mantenimiento, modernización, reposición, expansión del sistema, el desarrollo tecnológico asociado al servicio y las demás actividades inherentes al mismo, en el marco del Plan Anual de Alumbrado Público que previamente debe ser aprobado y firmado conjuntamente por ENVIASEO E.S.P y por la Secretaría de Obras Públicas del Municipio de Envigado.

Sobre el particular se destaca que el Plan Anual de Alumbrado Público es financiado únicamente con los recursos recaudados del impuesto de alumbrado público que se encuentran en cabeza del Municipio de Envigado y que deben ser girados a ENVIASEO E.S.P. para ser utilizados exclusivamente en la prestación del servicio de alumbrado público, así como de las actividades complementarias debidamente reguladas en la ley. Además, los bienes muebles e infraestructura para la prestación del servicio de alumbrado público son activos que deberán ser custodiados y utilizados por ENVIASEO E.S.P para la prestación de este servicio, los cuales deberán ser devueltos al Municipio en caso de un eventual cese de actividades.

De lo anterior se desprende que el rol de ENVIASEO E.S.P., frente al servicio de alumbrado público del Municipio de Envigado, es el de adelantar las actividades necesarias para la administración, operación, mantenimiento y modernización, bajo las instrucciones generales definidas por el ente territorial y la normatividad aplicable para la destinación de los recursos del impuesto de alumbrado público, sin asumir riesgos significativos inherentes a este, toda vez que es el Municipio es quien debe garantizar los recursos para la sostenibilidad del servicio.

En concordancia con lo anterior, desde la esencia económica y para efectos contables, el Municipio de Envigado es la entidad que espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros de los activos y los recursos del servicio de alumbrado público, así como asume los riesgos significativos inherentes a este, de tal manera que le corresponderá reconocer los activos, pasivos, ingresos o gastos asociados a dichos recursos, con base en la información que suministre ENVIASEO E.S.P.

Es así como, de conformidad con el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, incorporado al Marco Normativo que le corresponda al Municipio y a la empresa, deberán realizar los siguientes registros contables:

Cuando el Municipio de Envigado, como entidad que mantiene el control de los recursos, entregue los recursos a ENVIASEO E.S.P., debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTRAGADOS EN ADMINISTRACION y acreditará la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Por su parte, ENVIASEO E.S.P., como empresa encargada de administrar los recursos, registrará 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.

Cuando ENVIASEO E.S.P. informe al Municipio sobre la gestión realizada de los recursos destinados a la prestación del servicio de alumbrado público, el ente territorial 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 conforme a la norma aplicable según su naturaleza.

Entre tanto, ENVIASEO E.S.P. debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta y cuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Adicionalmente, si el uso de los recursos implica la generación de un activo que será administrado por la empresa, esta última 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.

CONCEPTO No. 20211100075581 DEL 14-09-2021

| | | |
|---|------------------------|--|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público. |
| | TEMAS | Efectivo y equivalentes al efectivo Cuentas por cobrar Cuentas por pagar Ingreso - Venta de servicios |
| | SUBTEMAS | Tratamiento contable para determinar el reconocimiento de las pruebas de búsqueda, tamizaje y diagnóstico de SARS CoV2 (COVID 19). |

Doctora
 MARTHA NELLY CEBALLOS MEJÍA
 Contadora
 E.P.S. Alianza Medellín Antioquia S.A.S.
 Medellín, Antioquia

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N°20210010043882 el 28 de julio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

*“Resolucion No 2461 de 2020.pdf
 202130007115 Cosulta registro pruebas COVID19.pdf”*

“Solicitud de directriz para el reconocimiento de las cuentas por pagar por concepto de tomas de muestras COVID-19. (...) le solicito orientación para reconocer en la Contabilidad de Alianza Medellín Antioquia EPS SAS, a la cual le corresponde el Marco Normativo de la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, el valor de las obligaciones con la Red Prestadora por concepto de toma de muestras COVID-19, las cuales los prestadores le facturan a la EPS, y está a su vez le notifica a la Administradora de los Recursos del Sistema de Seguridad Social en Salud – ADRES para que le gire directamente a las IPS-s. El reconocimiento en mención tiene origen en la Resolución 2461 del 23 de diciembre de 2020 del Ministerio de Salud y Protección Social. “

Además, mediante correo electrónico enviado por la EPS a la Contaduría General de la Nación el día 31 de agosto de 2021 expresa lo siguiente:

Aclaraciones sobre consulta al radicado No.202130007115 del 27 de julio de 2021.

De acuerdo al artículo 4 de la Resolución 2461 del 23 de diciembre de 2020 del Ministerio de Salud y Protección Social, a Alianza Medellín Antioquia EPS SAS le van a reconocer \$7.763.764.438,78 (...)

Tal como se pueden evidenciar los valores a reconocer corresponden a gastos en que incurrió la EPS por motivo de la emergencia sanitaria generada por el COVID19 en el año 2020.

CONSIDERACIONES

La Resolución 02461 del 23 de diciembre de 2020 “Por la cual se determina el reconocimiento de las pruebas de búsqueda, tamizaje y diagnóstico de SARS CoV2 [COVID-19] realizadas entre el 17 de marzo y el 25 de agosto de 2020, se fija el monto por EPS y demás EOC por dicho concepto, y se dictan otras disposiciones”, establece:

Artículo 1. Objeto. La presente resolución tiene por objeto determinar el reconocimiento de las pruebas de búsqueda, tamizaje y diagnóstico de SARS CoV2 [COVID-19] que hacen parte de las canastas para servicios y tecnologías en salud destinados a la atención del Coronavirus COVID -19 realizadas entre el 17 de marzo y el 25 de agosto de 2020 y se fija el monto que por este concepto debe pagar la Administradora de los Recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud - ADRES por EPS y EOC por dicho concepto.

Artículo 2. Ámbito de aplicación. Las disposiciones contenidas en la presente resolución aplican a las Entidades Promotoras de Salud-EPS de los Regímenes Contributivo y Subsidiado, demás Entidades Obligadas a Compensar-EOC, a los prestadores de servicios de salud y a la Administradora de los Recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud - ADRES.

Artículo 3. Fuentes de financiación. Los recursos para la financiación de las pruebas de búsqueda, tamizaje y diagnóstico para SARS CoV2 [COVID-19] realizadas entre el 17 de marzo y el 25 de agosto de 2020, serán los previstos en el Fondo de Mitigación de Emergencias - FOME e incorporados en el presupuesto del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, dispuesto al Ministerio de Salud y Protección Social y transferidos a la ADRES, de conformidad con los requerimientos y disponibilidad fiscal.

Artículo 4. Monto a reconocer por las pruebas COVID 19 realizadas desde el 17 de marzo al 25 de agosto de 2020. Fijar el monto máximo de reconocimiento y pago de las pruebas de búsqueda, tamizaje y diagnóstico para SARS CoV2 [COVID-19] para cada EPS y demás EOC, entre el 17 de marzo y el 25 de agosto de 2020, así:

(...)

| EPS | NOMBRE | RÉGIMEN | MONTO A RECONOCER |
|--------|--|---------|-------------------|
| EPSS40 | ALIANZA MEDELLÍN ANTIOQUIA EPS S.A.S "SAVIA SALUD EPS" | S | 7.763.764.438.78 |

(..).

En todo caso, el reconocimiento y pago de las pruebas de búsqueda, tamizaje y diagnóstico para SARS CoV2 [COVID-19] se sujetará a la disponibilidad de los recursos.

Parágrafo. Los montos aquí detallados corresponden al desarrollo de la metodología dispuesta en el documento "Estimación del monto a reconocer a las EPS por concepto de Pruebas de búsqueda, tamizaje y diagnóstico para COVID-19" preparado por la Dirección de Regulación de Beneficios, Costos y Tarifas del Aseguramiento en Salud de este Ministerio y la cual tiene como referencia la base de datos de SISMUESTRAS

con corte al 20 de noviembre, la cual será remitida a la Administradora de los Recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud-ADRES.

Artículo 4. Procedimiento para el reconocimiento y pago de las pruebas COVID-19. Para el reconocimiento y pago de pruebas de búsqueda, tamizaje y diagnóstico para SARS CoV2 [COVID-19] realizadas entre el 17 de marzo y el 25 de agosto de 2020. se adelantará el siguiente procedimiento, en los términos y condiciones dispuestos por la Administradora de los Recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud-ADRES:

4.1. Las Entidades Promotoras de Salud y las demás Entidades Obligadas a Compensar deberán:

4.1.1. Las pruebas de búsqueda, tamizaje y diagnóstico para SARS CoV2 [COVID-19] realizadas entre el 17 de marzo y el 25 de agosto de 2020, objeto de reconocimiento en el presente acto administrativo, serán aquellas reportadas en SISMUESTRAS, para lo cual, las EPS y demás EOC deberán remitir a la ADRES. La información relacionada con la identificación del usuario.

4.1.2. Para las facturas que ya hayan sido pagadas a los prestadores por las EPS y EOC se deberá acreditar el pago de las pruebas de búsqueda, tamizaje y diagnóstico para SARS CoV2 [COVID-19] realizadas entre el 17 de marzo y el 25 de agosto de 2020, para lo cual deberán allegar certificación del representante legal de la EPS o EOC que certifique el monto total cancelado por dicho concepto, junto con la relación de usuarios.

4.1.3. Para las facturas que a la fecha no hayan sido pagadas a los prestadores se deberá acreditar la prestación efectiva de las pruebas de búsqueda, tamizaje y diagnóstico para SARS CoV2 [COVID-19] realizadas entre el 17 de marzo y el 25 de agosto de 2020; para lo cual deberán allegar una relación de la identificación del usuario y de las facturas pendientes de pago de la prestación del servicio de las pruebas certificado por el representante legal de la EPS o EOC, en donde se identifique el monto total facturado y de cada factura por dicho concepto, discriminado como mínimo por cada uno de los prestadores, junto con la relación de usuarios. Estos recursos serán girados directamente a los prestadores.

4.1.4. Las EPS o demás EOC deberán allegar la relación de prestadores objeto de giro en los términos y condiciones definidos por la Administradora de los Recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud - ADRES, sin que el monto total supere el establecido para cada entidad.

4.1.5. En caso de que la EPS o EOC haya adquirido masivamente las pruebas de búsqueda, tamizaje y diagnóstico para SARS CoV2 [COVID-19] estas se pagarán siempre y cuando sean presentadas en conjunto con la relación de facturas o el certificado contable que acredite el pago de adquisición de la prueba, teniendo en cuenta las condiciones de presentación definidas por la ADRES.

4.2. La Administradora de los Recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud - ADRES:

4.2.1 Definirá los calendarios para la presentación de la información.

4.2.2 Validará la información de los afiliados reportada por la EPS y demás EOC contra la información de SISMUESTRAS con corte a 20 de noviembre de 2020.

4.2.3 Pagará a las EPS cuando estas hayan asumido directamente la compra de las pruebas o hayan realizado el pago a los prestadores de servicios de salud con anterioridad a la vigencia del presente acto administrativo.

4.2.4 Pagará directamente a las IPS, cuando a la fecha de entrada en vigencia de la presente resolución no hayan sido pagadas las pruebas, conforme la información reportada por la EPS o EOC.

Parágrafo. Las IPS deberán encontrarse registradas en REPS, independiente de la clase del prestador de servicios de salud de que se trate.

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 (...)

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. (...)

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. (...)

6.1.4. 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.

6.1.5. 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.

6.2.3. 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. (...)

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, y actualizadas por la Resolución N° 219 de 2020, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS (...)

2. CUENTAS POR COBRAR

3.1. 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. (...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS

1. INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS

1.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de actividades ordinarias aquellos que se originan por la venta de bienes, la prestación de servicios o el uso que terceros hacen de activos, los cuales producen intereses, derechos de explotación, arrendamientos, dividendos o participaciones, entre otros. (...)

1.1.2. Ingresos por prestación de servicios

6. Se reconocerán como ingresos por prestación de servicios los recursos obtenidos por la empresa en la ejecución de un conjunto de tareas acordadas en un contrato. Estos ingresos se caracterizan porque tienen una duración determinada en el tiempo y buscan satisfacer necesidades de los usuarios o cumplir requerimientos contractuales previamente establecidos.

7. Los ingresos por prestación de servicios se reconocerán cuando el resultado de una transacción pueda estimarse con fiabilidad, considerando el grado de avance en la prestación del servicio al final del periodo contable.

8. El resultado de una transacción podrá estimarse con fiabilidad cuando se cumplan los siguientes requisitos:

a) el valor de los ingresos puede medirse con fiabilidad;

b) es probable que la empresa reciba los beneficios económicos asociados con la transacción;

c) el grado de avance en la prestación del servicio, al final del periodo contable, puede medirse con fiabilidad;

y

d) los costos en los que se haya incurrido para la prestación del servicio y aquellos necesarios para completarla pueden medirse con fiabilidad. (...)

1.2. Medición

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

18. La empresa medirá los ingresos por la prestación de servicios de acuerdo con el grado de avance en la prestación del servicio. Para calcular el grado de avance se tomará como referencia lo siguiente:

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

b) las inspecciones del trabajo ejecutado; o

c) la proporción de los servicios ejecutados hasta la fecha como porcentaje del total de servicios a prestar. (...)" (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC), incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución No. 139 de 2015 y actualizado según lo dispuesto en las Resoluciones 079 y 081 de 2021, indica en la descripción de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS: “Representa el valor de los fondos disponibles depositados en instituciones financieras”.

Así mismo, el referido CGC en relación con la cuenta 1322-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, la describe así: “Representa el valor de los derechos de las Empresas Promotoras de Salud (EPS) por la organización y garantía en la prestación de los servicios y tecnologías en salud de los regímenes contributivo y subsidiado”.

En lo referente con la cuenta 2481-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, el CGC la describe así: “Representa el valor de las obligaciones de las Empresas Promotoras de Salud (EPS) por la organización y garantía en la prestación de los servicios y tecnologías en salud de los regímenes contributivo y subsidiado”.

En relación con la cuenta 4311-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, el CGC la describe así: “Representa el valor de los ingresos que obtienen las Empresas Promotoras de Salud (EPS) por la organización y garantía en la prestación de los servicios y tecnologías en salud de los regímenes contributivo y subsidiado”. (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas y teniendo en cuenta lo establecido en los artículos 1º y 4º de la Resolución 2461 del 23 de diciembre de 2020 expedida por el Ministerio de Salud y Protección Social, la E.P.S. Alianza Medellín Antioquia S.A.S. para el reconocimiento del ingreso de las pruebas realizadas de búsqueda, tamizaje y diagnóstico de SARS CoV2 (COVID-19) de acuerdo a lo definido en la Resolución 2461 de 2020, debe efectuar el siguiente tratamiento contable:

1. Facturas que fueron pagadas a los prestadores por la EPS

Cuando se efectúe el cobro correspondiente a la ADRES por parte de las Entidades Promotoras de Salud-EPS de los Regímenes Contributivo y Subsidiado de las pruebas de búsqueda, tamizaje y diagnóstico para SARS CoV2 (COVID-19) realizadas, la EPS reconocerá un débito en la subcuenta 132290-Otras cuentas por cobrar por la administración de la seguridad social en salud de la cuenta 1322-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD y un crédito en la subcuenta 431190-Otros ingresos por la administración de la seguridad social en salud de la cuenta 4311-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD.

Con el pago efectuado por la Administradora de los Recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud-ADRES a la EPS, la EPS debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 132290-Otras cuentas por cobrar por la administración de la seguridad social en salud, de la cuenta 1322-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD.

2. Facturas que no han sido pagadas a los prestadores

Para las facturas que a la fecha no hayan sido pagadas a los prestadores de salud, la EPS deberá reconocer la cuenta por cobrar a la ADRES y el ingreso respectivo, mediante un débito en la subcuenta 132290-Otras

cuentas por cobrar por la administración de la seguridad social en salud de la cuenta 1322-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD y un crédito en la subcuenta 431190-Otros ingresos por la administración de la seguridad social en salud de la cuenta 4311-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD.

Cuando la Administradora de los Recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud-ADRES efectúe el pago directamente a las instituciones prestadoras de salud o al proveedor del servicio de salud, la E.P.S registrará un débito en la subcuenta 248190-Otras obligaciones por la administración de la seguridad social en salud de la cuenta 2481-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, por el valor adeudado y reconocido en el pago al proveedor del servicio, y un crédito en la subcuenta 132290-Otras cuentas por cobrar por la administración de la seguridad social en salud de la cuenta 1322-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, por el valor de la cuenta por cobrar reconocida en el párrafo anterior, a la ADRES.

CONCEPTO No. 20211100070041 DEL 03-09-2021

| | | |
|----------|----------------------------|---|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Entidades de Gobierno |
| | TEMAS | Cuentas por cobrar Cuentas por pagar Otros activos Ingresos por transferencias y subvenciones Ingresos por operaciones interinstitucionales Gastos por transferencias y subvenciones Gastos por operaciones interinstitucionales Asuntos no contemplados en una clasificación específica |
| | SUBTEMAS | Tratamiento contable de los recursos de cofinanciación del proyecto Metro Ligerero Avenida 80. |

| | | |
|----------|----------------------------|---|
| 2 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Efectivo y equivalentes al efectivo Otros pasivos Ingresos por transferencias y subvenciones Cuentas de orden acreedoras – Acreedoras de control Cuentas de orden acreedoras – Acreedoras por contra Asuntos no contemplados en una clasificación específica |
| | SUBTEMAS | Tratamiento contable de los recursos de cofinanciación del proyecto Metro Ligerero Avenida 80. |

Doctor
 TOMÁS ANDRÉS ELEJALDE ESCOBAR
 Gerente General
 Empresa de Transporte Masivo del Valle de Aburra Ltda. (Empresa Metro de Medellín)
 Medellín, Antioquía

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010045602, el 04 de agosto de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Teniendo en cuenta lo dispuesto por su despacho en la comunicación de la referencia, solicitamos que se desarrolle el alcance de las conclusiones expuestas en el radicado del asunto, con base en las siguientes consideraciones sobre la titularidad del proyecto Metro Ligero de la Avenida 80:

- El documento del asunto plantea para el tratamiento contable de los recursos de cofinanciación del Proyecto Metro Ligero Avenida 80 que “De acuerdo con el inciso primero del artículo 14 de la Ley 86 de 1989, “Los sistemas de transporte colectivo y masivo deben ser sostenibles basados en la calidad en la prestación del servicio y en el control de la ilegalidad y la informalidad por parte de las entidades territoriales. Para ello las tarifas que se cobren por la prestación del servicio, sumadas a otras fuentes de pago de origen territorial si las hubiere, deberán ser suficientes para cubrirlos costos de operación, administración, mantenimiento, y reposición de los equipos...”.

- El inciso primero del numeral 2 del artículo 3º de la Ley 105 de 1993 dispone que “La operación del transporte público en Colombia es un servicio público bajo la regulación del Estado, quien ejercerá el control y la vigilancia necesarios para su adecuada prestación en condiciones de calidad, oportunidad y seguridad”.

- El inciso segundo del artículo 2º de la Ley 310 de 1996 prescribe que “Las inversiones financiables podrán ser el servicio de deuda; infraestructura física; sistemas inteligentes de transporte; y adquisición total o parcial de vehículos nuevos o material rodante nuevo con estándares de bajas o cero emisiones, sin afectar el monto inicial de los recursos aprobados en el Conpes que dio origen a cada proyecto; que garanticen accesibilidad para población en condición de discapacidad o movilidad reducida. La adquisición, operación y mantenimiento de los activos cofinanciados son responsabilidad del ente territorial o de quien este delegue. Las disposiciones de este artículo tendrán vocación de permanencia en el tiempo”.

El Municipio de Medellín y el Departamento de Antioquia, entidades públicas, mediante Escritura Pública No. 1020 del 31 de mayo de 1979, constituyeron la sociedad “EMPRESA DE TRANSPORTE MASIVO DEL VALLE DE ABURRÁ LIMITADA”, como una sociedad de Responsabilidad Limitada perteneciente al orden municipal, con el fin garantizar la prestación del servicio público esencial de transporte de pasajeros, con el objeto social principal “La planeación, construcción, operación, recaudo y administración de servicios de transporte público de pasajeros. Para el efecto podrá: Planear, construir, operar, controlar y mantener uno o varios modos o sistemas de transporte”.

Para el Proyecto Metro Ligero de la Avenida 80, el Municipio de Medellín cedió la Titularidad legal, los riesgos inherentes al activo y al pasivo y el control mediante la celebración de un “Convenio Interadministrativo N° 4600090633 del 2021 para la Cesión Plena de los derechos y recursos del convenio de cofinanciación para el Proyecto Metro Ligero de la Avenida 80”, cuyo objeto fue: “Materializar la cesión plena de recursos a favor del Metro de Medellín Ltda., aportados por parte de la Nación y el Municipio, y que se transferirán por parte de estos para la Cofinanciación del sistema de servicio público urbano de transporte masivo de pasajeros de Medellín para el desarrollo e implementación del proyecto del Metro Ligero de la Avenida 80”. (Se adjunta).

- El Marco Conceptual determinado a través de la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, determinaba en su numeral 6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS, ítem 6.1.1 en sus literales 47, 48 y 50 define sobre lineamientos de control y riesgos de los activos: “48. 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. 49. 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. 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”.

- El Metro de Medellín, es la entidad que espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros de los activos y la que asume los riesgos significativos y los pasivos asociados con estos, derivado del proyecto a través de la operación del mismo.

- El Metro de Medellín mediante la cesión plena de los recursos, tendrá los efectos definidos en la cláusula 3. Efectos de la cesión de recursos, dentro de los que se destacan el literal 1, 2, 5, 6 y la 8.

- El proyecto está estructurado de forma tal que la infraestructura, el material rodante y la señalización requerida, serán contratadas a través de la modalidad de obra pública con una futura operación por parte de la entidad pública Metro de Medellín; con fundamento en lo acordado entre la Nación, el Municipio de Medellín y el Metro de Medellín para la ejecución el convenio de cofinanciación, ésta última cumple las veces de ente gestor en la fase de construcción de la obra y adicionalmente hará las veces de operador del proyecto una vez finalizado y se ponga en operación.

De acuerdo con lo expuesto anteriormente, solicitamos a usted que se desarrolle el alcance del concepto de la referencia y se proceda a definir el manejo contable bajo el escenario de la cesión plena de recursos del Proyecto Metro Ligero de la 80 que realizó el Municipio de Medellín al Metro de Medellín.”

CONSIDERACIONES

El Convenio Interadministrativo 4600090633 de 2021 para la Cesión Plena de los Derechos y Recursos del Convenio de Cofinanciación para el Proyecto Metro Ligero de la Avenida 80 en Medellín, suscrito entre el Municipio de Medellín y la Empresa Metro de Medellín, establece:

“CLÁUSULA 1. OBJETO.

Materializar la cesión plena de recursos a favor del Metro de Medellín Ltda., aportados por parte de la Nación y el Municipio, y que se transferirán por parte de estos para la Cofinanciación del *sistema de servicio público urbano de transporte masivo de pasajeros de Medellín para el desarrollo e implementación del proyecto del Metro Ligero de la Avenida 80*, que se encuentran contempladas a la Cláusula 2 del Convenio de Cofinanciación.

(...)

CLÁUSULA 3. EFECTOS DE LA CESIÓN DE RECURSOS

La cesión de recursos materializada a través del presente documento tendrá los siguientes efectos respecto de EMM:

1. Corresponde a la Empresa Metro de Medellín, en función de su objeto social y del desarrollo del convenio de cofinanciación, contratar, ejecutar y controlar todas las inversiones para la ejecución del Proyecto, así como

realizar el aprovechamiento económico del suelo y la infraestructura derivada del mismo; de ello se desprende la responsabilidad de gestionar, recaudar y administrar las fuentes de financiación correspondientes.

2. Asumir compromisos con los terceros financiadores, en materia de seguimiento, control y reporte. Dichas acciones de seguimiento, control y reportes periódicos recaen sobre la Empresa Metro de Medellín, receptor de los recursos de cofinanciación, de los recursos provenientes de la contratación de empréstitos, en función del Proyecto, y beneficiaria del flujo de recursos que se genere una vez el proyecto entre en operación, siendo el único ente obligado al registro y sustento de las transacciones derivadas de la estructuración, contratación, ejecución, operación y administración de riesgo del Proyecto, sin perjuicio de los costos adicionales, riesgos y obligaciones asumidas por el municipio en el convenio de cofinanciación.

3. Recibir los recursos a título de cesión plena, asumiendo la titularidad del proyecto y el control, evidenciando que en su carácter de gestor, la Empresa Metro de Medellín es la beneficiaria de éstos y, acepta de manera formal y expresa la cesión plena de derechos y recursos del Proyecto.

4. Registrar como ingresos los dineros recibidos producto de la cesión plena de recursos

5. Adquirir la titularidad de los inmuebles y demás componentes cofinanciables del proyecto y en consecuencia, realizar la gestión de predios necesaria para la ejecución del proyecto y sus desarrollos inmobiliarios conexos, así como realizar la contratación requerida para la actividad constructiva y la adquisición del material rodante. Todo lo anterior, sin perjuicio de lo previsto en el convenio de cofinanciación.

6. Gestionar los riesgos que las normas de Contabilidad Pública contemplan en los casos de cesión de recursos.

7. Incorporar en sus estados financieros toda la propiedad del proyecto.

8. Registrar la deuda, al efecto la entidad realizará las operaciones de crédito necesarias para garantizar el flujo de recursos para atender las necesidades financieras del proyecto en consonancia con lo previsto en el Convenio de Cofinanciación y hasta el límite de los recursos cedidos a través del presente acto.

9. De conformidad con lo pactado en el convenio de cofinanciación, la EMM deberá reintegrar los rendimientos financieros al Municipio de Medellín y a la Nación.

CLÁUSULA 4. INALTERABILIDAD DEL CONVENIO DE COFINANCIACIÓN.

Con la celebración de este convenio no se modifican en modo alguno de las cláusulas del Convenio de Cofinanciación celebrado por las partes de la Nación. En caso de contradicción entre lo pactado en este convenio y lo establecido en el convenio de cofinanciación, primarán las disposiciones de este último.

(...)”.

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos anexas a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, el numeral 2.2. Subvenciones de 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 sin entregar nada a cambio. Las subvenciones pueden estar o no condicionadas y pueden ser reintegrables, dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones.

(...)

5. Las subvenciones se reconocerán cuando la empresa cumpla con las condiciones ligadas a ellas. Dependiendo del cumplimiento de las condiciones asociadas y del tipo de recursos que reciba la empresa, las subvenciones serán susceptibles de reconocerse como pasivos o como ingresos.

6. Cuando las subvenciones se encuentren condicionadas, se tratarán como pasivos hasta tanto se cumplan las condiciones asociadas a las mismas para su reconocimiento como ingreso.

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 de texto)

CONCLUSIONES

En atención a que la CGN emitió el concepto con radicado N° 20211120034951, del 02 de junio de 2021, tomando como base el Convenio de Cofinanciación para el Proyecto Metro Ligero de la Avenida 80 en Medellín, suscrito entre la Nación, representada por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, el Municipio de Medellín y la Empresa Metro de Medellín, y que posteriormente esta última elevó la consulta transcrita en los antecedentes, por medio de la cual se adjuntó el Convenio Interadministrativo N° 4600090633 del 2021 para la Cesión Plena de los Derechos y Recursos del Convenio de Cofinanciación para el Proyecto Metro Ligero de la Avenida 80, suscrito entre el Municipio de Medellín y la Empresa Metro de Medellín, por medio de este concepto la CGN se permite complementar las consideraciones y modificar el numeral 2 de la conclusión del concepto antes referido, el cual quedará así:

De conformidad con lo establecido en el artículo 1º de la Resolución 226 de 2020, el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros gestionados a través de entes gestores aplica a las empresas que se encuentren bajo el ámbito del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, en relación con los hechos económicos en los que estas participen en calidad de entes gestores. Por lo tanto, al constituirse la Empresa Metro de Medellín como un ente operador, tal como se evidencia en sus estatutos (compilados mediante la Escritura Pública No. 136 del 22 de enero de 2018), no le corresponderá aplicar el referido Procedimiento, sino lo enunciado a continuación:

De acuerdo con la definición de activo del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, 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. Esta definición aplica de igual manera para las empresas que se encuentren bajo el ámbito de aplicación del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, con excepción de que en estas empresas sólo se espera generar beneficios económicos futuros de los activos.

Ahora bien, una entidad o empresa controla un activo cuando tiene la capacidad de usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio, en el caso de las entidades de gobierno, o generar beneficios económicos futuros, para ambos casos. En ese sentido, para definir si existe o no control, se debe evaluar algunos aspectos, tales como: la titularidad legal, aunque no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este; 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 en el caso de las entidades de gobierno o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

Cabe destacar que, frente a los riesgos significativos inherentes al recurso, estos corresponden a: i) los efectos de las condiciones desfavorables que afectan negativamente el potencial de servicio del activo, en el caso de las entidades de gobierno, o su capacidad para generar beneficios económicos futuros, en ambos casos, como la pérdida de su capacidad productiva o la pérdida de su valor; o ii) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo o la prestación del servicio por parte de este.

Así las cosas, las partes intervinientes en el convenio interadministrativo deben apoyarse en juicios profesionales que aborden integralmente los elementos de la definición de activo y del principio de Esencia sobre forma establecidos en los Marcos Conceptuales aplicables para las entidades de gobierno y las empresas no cotizantes, con el fin aplicar el tratamiento contable de los recursos entregados por el Municipio de Medellín a la Empresa Metro de Medellín para financiar los componentes del proyecto Metro Ligero Avenida 80, de conformidad con los siguientes escenarios:

1. El control del proyecto Metro Ligero Avenida 80 se mantiene en cabeza del Municipio de Medellín:

Si una vez evaluado conjuntamente cada uno de los aspectos que constituyen la existencia del control sobre los activos se determina que por esencia económica el Municipio de Medellín mantiene el control de los componentes del proyecto Metro Ligero Avenida 80, por cuanto, entre otros, obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o potencial de servicios de los recursos y bienes, y asume sustancialmente los riesgos y obligaciones inherentes asociados con los bienes, recursos y sostenibilidad del proyecto, le corresponderá al Municipio de Medellín integrar a su contabilidad la información del mismo.

Así las cosas, los recursos destinados para financiar el proyecto Metro Ligero Avenida 80 se reconocerán atendiendo el siguiente procedimiento contable:

a. Recursos de cofinanciación de la Nación:

Cuando el Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP), en representación de la Nación, emita el acto administrativo que ordene el giro de los recursos de cofinanciación a la entidad territorial, este debitará la subcuenta 542320-Cofinanciación de los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditará la subcuenta 240326-Cofinanciación de los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR. Por su parte, la entidad territorial debitará la subcuenta 133713-Cofinanciación de los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 442822-Cofinanciación de los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Con el giro de los recursos, el MHCP debitará la subcuenta 240326-Cofinanciación de los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta 470510-Inversión de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS. A su vez, el Tesoro Nacional debitará la subcuenta 570510-Inversión de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL. Por su parte, la entidad territorial debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, cuando los recursos se giren al ente gestor, la subcuenta 190803-Encargo fiduciario - Fiducia de administración y pagos de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, cuando los recursos se giren al encargo fiduciario constituido por el ente gestor, o la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO, cuando los recursos se giren al patrimonio autónomo constituido por el ente gestor, y acreditará la subcuenta 133713-Cofinanciación de los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Si los recursos de cofinanciación son administrados directamente por el ente gestor, este 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. Ahora bien, si los recursos de cofinanciación son administrados por el ente gestor a través de un encargo fiduciario o de un patrimonio autónomo, el ente gestor 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.

Los rendimientos financieros que se generen los registrará la entidad territorial aplicando lo establecido en el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

b. Aportes del Municipio de Medellín

Cuando la entidad territorial entregue recursos al ente gestor para que este los administre directamente o a través de un encargo fiduciario o de un patrimonio autónomo, esta debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, la subcuenta 190803-Encargo fiduciario - Fiducia de administración y pagos de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN o la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Si los aportes de la entidad territorial son administrados directamente por el ente gestor, este 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. Ahora bien, si los aportes de la entidad territorial son administrados por el ente gestor a través de un encargo fiduciario o de un patrimonio autónomo, el ente gestor 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.

Los rendimientos financieros que se generen los registrará la entidad territorial aplicando lo establecido en el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

2. Cesión plena del control del proyecto Metro Ligero Avenida 80 por parte del Municipio de Medellín a la Empresa Metro de Medellín:

Si una vez evaluado conjuntamente cada uno de los aspectos que constituyen la existencia del control sobre los activos, se determina que por esencia económica la operación corresponde a una cesión plena del control de los componentes del proyecto Metro Ligero Avenida 80 a la Empresa Metro de Medellín, por cuanto, entre otros, obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros de los recursos y bienes, y asume sustancialmente los riesgos y obligaciones inherentes asociados con los bienes, recursos y sostenibilidad del proyecto, le corresponderá al Municipio de Medellín y a la Empresa Metro de Medellín reconocer el hecho económico como una subvención.

Por lo anterior, si se determina que la subvención entregada por el Municipio de Medellín es reintegrable dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones, la Empresa Metro de Medellín la registrará en la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, hasta tanto cumpla con las condiciones ligadas a las mismas para su reconocimiento como ingreso en la cuenta 4430-SUBVENCIONES. Por su parte, el Municipio de Medellín registrará los recursos entregados en la subcuenta 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS, la cual se amortizará en la medida que se cumplan las condiciones, afectando la cuenta 5424-SUBVENCIONES.

Por el contrario, si se determina que la subvención no es reintegrable al Municipio de Medellín, es decir, que la ejecución de los recursos no está condicionada, la Empresa Metro de Medellín reconocerá la recepción de los recursos como un ingreso en la cuenta 4430-SUBVENCIONES, mientras que el Municipio de Medellín los registrará directamente en la cuenta 5424-SUBVENCIONES.

En cuanto a las subvenciones recibidas para cubrir costos y gastos específicos, estas deberán ser reconocidas por la Empresa Metro de Medellín como ingresos en la cuenta 4430-SUBVENCIONES, en el mismo periodo en que se causen los gastos y costos que se estén financiando.

CONCEPTO No. 20211100086171 DEL 20-10-2021

| | | |
|----------|----------------------------|--|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público. |
| | TEMAS | Efectivo y equivalentes al efectivo Propiedades, planta y equipo Otros activos Cuentas por pagar Gastos de administración y operación Asuntos no contemplados en una clasificación específica |
| | SUBTEMAS | Tratamiento contable de los estudios y diseños técnicos de detalle con destino a la construcción de la sede del hospital y se interventoría. |

Doctora
 CLARA INÉS SANABRIA BÁEZ
 Profesional Universitario
 Contraloría General de Caldas
 Manizales, Caldas

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N°20211400049612 el 01 de septiembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Buenos días por favor me orienta en cuanto al registro que se debe hacer cuando realizo el pago de elaboración de los estudios y diseños técnicos de detalle con destino a la construcción de la sede del hospital y la interventoría del mismo.

Esto se hizo porque se tiene un proyecto para construir el hospital en un terreno que se adquirió previamente, ya que la edificación actual se encuentra en riesgo.

Pero me llama la atención que el hospital en su contabilidad lo registro en la cuenta TERRENOS y el estudio va enfocado hacia la construcción de la edificación.

Le agradezco mucho su valiosa orientación ya que me encuentro realizando auditoría al hospital”.

Mediante correo electrónico del 06 de septiembre de 2021, enviado por la consultante a la Contaduría General de la Nación-CGN, expresó lo siguiente: “Respetado Dr. Rogelio, referente a la consulta que he realizado en días anteriores, me permito aclarar que el Hospital San Antonio de Manizales actualmente se encuentra construido en una zona que se encuentra en riesgo, razón por la cual se adquirió un terreno en otro lugar para construir a futuro la sede del hospital.

El terreno costó \$111.000.000 y posteriormente se contrató estudios y diseños para la construcción de la edificación del hospital por valor de \$142.500.000 y \$11.000.000 por la interventoría de este contrato, estos pagos fueron cargados a la cuenta TERRENOS.”

Por último, mediante llamada telefónica efectuada a la consultante nos informó que los registros contables se realizaron en el transcurso del año 2020.

CONSIDERACIONES

El contrato N°001-2020 de prestación de servicios de consultoría, celebrado por la E.S.E Hospital San Antonio de Manzanares, establece:

“OBJETO: Elaboración de estudios y diseños técnicos de detalle con destino a la construcción de la sede del Hospital San Antonio de Manzanares.

DURACIÓN: Desde la suscripción del acta de inicio hasta el 24 de junio de 2020.

(...) hemos convenido suscribir el presente contrato de CONSULTORÍA, previas las siguientes consideraciones:
(...) 2) Que en la actualidad el Hospital San Antonio de Manzanares, se encuentra en alto riesgo en su infraestructura, debido a la cercanía con la quebrada que lo rodea por el suroriente, la cual ha generado grandes inconvenientes en varias oportunidades por efecto de las inundaciones, afectando de manera notoria su infraestructura. (...) 4) Que para efectos de darle cumplimiento a lo anterior y las afectaciones que sufre el hospital en época de invierno, la entidad con apoyo financiero de la Dirección Territorial de Salud y recursos propios, en días anteriores, adquirió un lote con un área cercana a los 8.000 M2, con el objetivo de construir una nueva infraestructura hospitalaria, (...) CLÁUSULAS:

PRIMERA. OBJETO. EL CONTRATISTA, en forma independiente se obliga para con EL HOSPITAL SAN ANTONIO DE MANZANARES-CALDAS, a realizar la consultoría para ELABORACIÓN (SIC) DE LOS ESTUDIOS Y DISEÑOS TÉCNICOS DE DETALLE CON DESTINO A LA CONSTRUCCIÓN DE LA SEDE DEL HOSPITAL SAN ANTONIO DE MANZANARES, los cuales corresponden a la propuesta técnica-económica presentada por el CONTRATISTA, la cual hace parte integral del presente contrato de consultoría conforme a las siguientes condiciones técnicas económicas: (...).

SEGUNDA: OBLIGACIONES DE LAS PARTES: A) DEL CONTRATISTA: Se Obliga para con LA ESE HOSPITAL SAN ANTONIO, a cumplir todo lo establecido en el presente contrato, y además de ello (...) E) Recopilar, revisar y organizar la información secundaria necesarias para realizar los diseños estructurales. (...) (...) K) Elaborar un documento denominado “ESTUDIOS Y DISEÑOS PARA EL PROYECTO DENOMINADO CONSTRUCCIÓN DE LA NUEVA INFRAESTRUCTURA PARA LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD DE LA ESE HOSPITAL SAN ANTONIO DE MANZANARES. L) Presentar informes sobre los avances en la elaboración de los estudios y diseños con el fin de poder sustentar el informe que el Hospital debe presentar en su momento a la Dirección Territorial de Salud de Caldas. (...) Ñ) Desarrollar los estudios y diseños técnicos en cumplimiento de la Resolución (sic) 2514 de 2012, con el fin de que se pueda otorgar el concepto de viabilidad técnica, por parte de La Dirección Territorial de Salud de Caldas, para estudios y diseños para el proyecto que hace referencia el presente contrato. O) Hacer entrega física de los estudios y diseños en forma física y digital, con la firma y matrícula como profesional, que deben corresponder a las siguientes especificaciones: (...)

CUARTA. FORMA DE PAGO: LA ESE HOSPITAL SAN ANTONIO DE MANZANARES, pagara al CONTRATISTA, el valor del presente contrato de la siguiente manera: Un primer pago: Equivalente al cincuenta por ciento (50%), una vez se haya aprobado la póliza de garantía de cumplimiento. Un segundo pago: Equivalente al treinta y cinco por ciento (35%) correspondiente al recibido a satisfacción del estudio objeto del presente contrato, por parte del Interventor del contrato y Un tercer pago: Equivalente al quince por ciento (15%) a la firma del acta de liquidación del contrato. (...)

DECIMA NOVENA. INTERVENTORIA: Para la ejecución y control de las diferentes actividades que se originan en razón de este contrato de consultoría, ejercerá como interventor, (...) quien (sic) supervisará permanentemente el estado y avance de ejecución del contrato y sobre los procedimientos utilizados para su desarrollo, y formulará recomendaciones, observaciones o sugerencias de obligatorio acatamiento por el contratista, para lo cual ejercerá la interventoría general, quien velará por el cumplimiento y cumplirá sus funciones de acuerdo a lo legalmente establecido (...)"

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 actualizado según lo dispuesto en la Resolución N°168 de 2020, indica:

“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. (...)

51. 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. (...)

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 del 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, incorporadas al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución N° 414 de 2014, y actualizadas según lo dispuesto en la Resolución N° 219 de 2020, 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. (...)

10.2. 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. (...)

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. 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. (...)

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. (...)" (Subrayado fuera del texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución No. 139 de 2015 y actualizado según lo dispuesto en las Resoluciones 079 y 081 de 2021, indica en la descripción de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO: “Representa el valor de las edificaciones recibidas que aún se encuentran en construcción, así como los costos y demás cargos en que se incurre durante el proceso de construcción de bienes inmuebles, hasta cuando estén en condiciones de operar de la forma prevista por la administración de la empresa”.

Así mismo, el referido CGC en relación con la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, la describe así: “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”.

En lo referente con la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, el CGC la describe así: “Representa el valor de las obligaciones contraídas por la empresa con terceros por concepto de a) la adquisición de bienes o servicios de proveedores nacionales, en desarrollo de sus actividades y b) la adquisición de bienes y servicios para proyectos de inversión específicos”.

En relación con la cuenta 5111-GENERALES, el CGC la describe así: “Representa el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores de administración y operación de la empresa”. (Subrayados fuera del texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con el Marco Conceptual para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y modificado por la Resolución 168 de 2020, define a los activos como recursos controlados por la empresa que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera generar beneficios económicos futuros.

Los activos proceden de transacciones u otros sucesos ocurridos en el pasado, derivado normalmente de la compra o producción, por tanto, las operaciones que se espera ocurran en el futuro, así como la intención de comprar o producir un activo, no dan lugar por sí mismos al reconocimiento de activos.

Ahora bien, de conformidad con la Norma de propiedades, planta y equipo, de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, los elementos de

propiedades, planta y equipo se miden por el costo, el cual comprende, entre otros, el precio de adquisición; aranceles de importación e impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición; los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción o adquisición del elemento de propiedades, planta y equipo; y en general 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.

Por lo anterior, para determinar el tratamiento contable del contrato celebrado por el Hospital, para la elaboración de los estudios y diseños técnicos de detalle, con destino a la construcción de la sede el Hospital, es necesario identificar si el mismo cumple con la definición de activo, es decir, si es un recurso controlado, que resulta de un evento pasado y del que se espera generar beneficios económicos, e igualmente si los mismo corresponden a costos directamente atribuibles a la construcción de un inmueble.

Por lo tanto, si el Hospital determina con toda certeza que, una vez recibido el producto del contrato se va a efectuar la construcción del inmueble, el reconocimiento del mismo atenderá a lo señalado en la Norma de propiedades, planta y equipo. Si, por el contrario, el Hospital no cuenta con la certeza de que se construya el inmueble, en tanto exista incertidumbre frente a la construcción del inmueble, la obligación afectará el resultado del periodo.

Por otra parte, en lo referente a los honorarios por interventoría, dado que no son costos directamente atribuibles a un elemento de propiedades, planta y equipo para que operen de la forma prevista por la administración de la empresa, por lo cual, se llevarán al gasto, en el resultado del periodo.

Atendiendo a lo anterior y la forma de pago pactada en el contrato N° 001 de 2020, denominado contrato de prestación de servicios profesionales de consultoría, el Hospital debió realizar los siguientes tratamientos contables:

1. Registros contables correspondientes al primer pago del 50%

a) Una vez se haya aprobado la póliza de garantía de cumplimiento, el desembolso debió reconocerse mediante un débito en la subcuenta 190604-Anticipo para la adquisición de bienes y servicios de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS y un crédito en la subcuenta que corresponda a la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

b) Una vez ejecutados los anticipos y al grado de avance de los mismo, se debió reclasificar el valor de los mismos mediante un débito en la subcuenta que corresponda a la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO, o en la subcuenta 511132-Diseños y estudios de la cuenta 5111-GENERALES, de conformidad al análisis efectuado por el Hospital, y un crédito en la subcuenta 190604-Anticipo para la adquisición de bienes y servicios de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS.

2) Registros contables correspondientes al segundo pago del 35%

a) Con el correspondiente recibido a satisfacción del estudio, por parte del interventor del contrato, el reconocimiento de la obligación se efectuaría debitando la subcuenta que corresponda a la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO, o en la subcuenta 511132-Diseños y estudios de la cuenta 5111-GENERALES, de

conformidad al análisis efectuado por el Hospital, y acreditando la subcuenta que corresponda a la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

b) Cuando se efectúe el pago, se debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES y se acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

3) Registros contables correspondientes al tercer pago del 15%

a) Previo al pago, en el momento de la firma del acta de liquidación del contrato se efectuaría el reconocimiento de la obligación debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO, o en la subcuenta 511132-Diseños y estudios de la cuenta 5111-GENERALES, de conformidad al análisis efectuado por el Hospital, y acreditando la subcuenta correspondiente de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

b) Cuando se efectúe el pago se debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES y se acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Ahora bien, con respecto a la interventoría para la ejecución y control de las diferentes actividades que se originan en razón de este contrato de consultoría, se han debido efectuar los siguientes registros contables:

a) En el momento de la prestación del servicio de interventoría: se reconoce un débito en la subcuenta 511173-Interventorías, auditorías y evaluaciones de la cuenta 5111-GENERALES y un crédito en la subcuenta que corresponda a la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

b) Cuando se efectúe el pago, se debita la subcuenta que corresponda a la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES y se acredita la subcuenta que corresponda a la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Por lo anterior, si la E.S.E. Hospital San Antonio de Manzanares no realizó los registros contables mencionados en el año de 2020, este hecho corresponderá a un error en los estados financieros, que para su corrección deberá aplicar lo señalado por el numeral 5.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, ajustando las partidas afectadas por el error.

Adicionalmente, como se establece en la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, 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.

CONCEPTO No. 20211100087491 DEL 29-10-2021

| | | |
|----------|----------------------------|--|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público. |
| | TEMAS | Efectivo y equivalentes al efectivo |
| | SUBTEMAS | Uso de la cuenta 1132-EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO. Reconocimiento de los recursos entregados al patrimonio autónomo de administración y pagos, creado por la empresa, y de los recursos embargados por CISA S.A. en los procesos de cobro coactivo en contra de terceros. |

Señores
 CENTRAL DE INVERSIONES S.A. (CISA S.A.)
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211100051492, el 14 de septiembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Central de Inversiones S.A, CISA, constituyó un patrimonio autónomo de administración y pagos destinado a atender el fondo de protección o auto aseguramiento, con la finalidad de reasegurar deudores de cartera en el ramo de vida, la idea es tener un porcentaje o tasa dependiendo del monto de la cartera de personas naturales, lo anterior de acuerdo a un estudio realizado por un asesor experto en temas de aseguramiento, la Fiduciaria en calidad de vocera y administradora de dicho patrimonio administra, invierte y realiza los pagos con estos recursos de acuerdo con las instrucciones dadas por CISA como beneficiaria única de estos pagos, como estos recursos tienen un único fin (uso restringido) el valor de esta inversión está registrada en la cuenta 113210 y los rendimientos que genera se registran mensualmente en la cuenta 480204.

Por otra parte, CISA tiene la facultad de cobro coactivo con fundamento en el artículo 370 de la Ley 1819 de 2016 que modificó el artículo 5 de la Ley 1066 de 2006, dado lo anterior CISA, emite oficios de embargos, estos son depositados en una cuenta destinada para este fin a nombre de Central de Inversiones S.A, en el Banco Agrario, esta cuenta bancaria se registra bajo el código contable 113210 (uso restringido) y la contrapartida es un pasivo por el mismo valor entre tanto se soluciona el proceso el cual define si los recursos quedan en cabeza de CISA o se devuelven al embargado.

Teniendo en cuenta la dinámica contable para las entidades bajo Resolución 414 de 2014 y el PUC ¿en qué cuentas se deberían registrar estas operaciones?”

CONSIDERACIONES

a. Consideraciones normativas sobre la facultad de cobro coactivo de CISA S.A.

El artículo 5 de la Ley 1066 de 2006, por la cual se dictan normas para la normalización de la cartera pública y se dictan otras disposiciones, establece:

“ARTÍCULO 5o. FACULTAD DE COBRO COACTIVO Y PROCEDIMIENTO PARA LAS ENTIDADES PÚBLICAS. Las entidades públicas que de manera permanente tengan a su cargo el ejercicio de las actividades y funciones administrativas o la prestación de servicios del Estado colombiano y que en virtud de estas tengan que recaudar rentas o caudales públicos, del nivel nacional, territorial, incluidos los órganos autónomos y entidades con régimen especial otorgado por la Constitución Política, tienen jurisdicción coactiva para hacer efectivas las obligaciones exigibles a su favor y, para estos efectos, deberán seguir el procedimiento descrito en el Estatuto Tributario.”

El artículo 370 de la Ley 1819 de 2016, por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, se adicionó el inciso 2° al artículo 5° de la Ley 1066 de 2006, establece:

“Artículo 370. Adiciónese un inciso 2° al artículo 5° de la Ley 1066 de 2006, así:

Las entidades públicas de que trata el inciso anterior, podrán vender la cartera coactiva que tengan a su cargo a la entidad estatal colectora de activos públicos Central de Inversiones CISA S.A., quien tendrá para el efecto la facultad de cobro coactivo de los créditos transferidos, conforme al procedimiento establecido en el Estatuto Tributario. Los procesos de cobro coactivo ya iniciados que se transfieran a CISA, continuarán su trámite sin solución de continuidad.”

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

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, anexo a la Resolución 414 de 2014 y modificado por la Resolución 168 de 2020 señala, con relación a las características fundamentales, lo siguiente:

“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.

(...)

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.”

Adicionalmente, el Marco Conceptual define un activo como:

“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.” (Subrayado fuera de texto)

En cuanto a 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, en la Norma de presentación de estados financieros, se 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)

Ahora bien, el Procedimiento contable para el registro contable de los recursos entregados en administración incorporado al Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público por la Resolución 079 de 2019 y modificado por la Resolución 092 de 2020, insta:

“1.2. Fiducia mercantil

La fiducia mercantil implica la constitución de un patrimonio autónomo al que se le transfiere la propiedad de los recursos destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario, por lo que el fiduciario los mantiene separados contablemente de sus recursos propios y de aquellos pertenecientes a otros fideicomisos. A su vez, para la empresa se genera un derecho en fideicomiso en la medida en que la transferencia de la propiedad no

es plena sino instrumental, es decir, la necesaria para cumplir la finalidad que se persigue con el negocio fiduciario

1.2.1. Patrimonios autónomos

El patrimonio autónomo se genera con la constitución de una fiducia mercantil, al cual se transfiere la propiedad de los recursos destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario. A continuación, se presentan los registros contables originados en la entrega de recursos al patrimonio autónomo, en el pago de las obligaciones por la sociedad fiduciaria y en la actualización de los derechos fiduciarios.

1.2.1.1. Entrega de recursos al patrimonio autónomo

La entrega de recursos al patrimonio autónomo se registrará debitando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditando la subcuenta de la cuenta que identifique el activo transferido. Cuando el activo tenga asociados depreciación, amortización o deterioro, acumulados, el registro contable considerará la disminución de estos conceptos. Si se presenta diferencia entre el valor en libros del activo y el valor por el cual se constituye el patrimonio autónomo, esta se registrará en la subcuenta 480805-Ganancia por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS o en la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS.” (Subrayado fuera de texto)

Por último, el Catálogo General de Cuentas (CGC) para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público, anexo a la Resolución 139 de 2015 y sus modificaciones, describe la cuenta 1132-EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO, así: “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.”

CONCLUSIONES

En el Procedimiento contable para el registro contable 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 Ahorros del Público, se establece el tratamiento contable que las empresas deben darle a los patrimonios autónomos que constituyen, lo cual incluye la actualización de los derechos fiduciarios.

En este sentido, los recursos entregados al patrimonio autónomo de administración y pagos, creado por la empresa, destinado a atender el fondo de protección o autoaseguramiento, se deben reconocer en la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO, y no en la cuenta 1132-EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO.

Frente al efectivo de uso restringido, este corresponde a los recursos que presentan limitaciones para su disponibilidad inmediata por causa de un embargo en contra de la empresa como medida cautelar que impiden que pueda utilizarse o intercambiarse en la brevedad posible, es decir por un criterio de uso en el tiempo. Por lo tanto, los recursos que puedan utilizarse con inmediatez, aunque tenga destinación específica, no se reconocerán como efectivo o equivalentes al efectivo de uso restringido.

Así pues, respecto a los recursos embargados por la empresa en los procesos de cobro coactivo que esta lleva a cabo en contra de terceros, es preciso señalar que no se deben registrar en la cuenta contable 1132-EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO, toda vez que no corresponden a recursos que le fueron embargados a la empresa como medida cautelar en un proceso judicial o de cobro coactivo impetrado en su contra.

Los recursos embargados por CISA S.A. en los procesos de cobro coactivo en contra de terceros no cumplen los criterios de reconocimiento de activo, toda vez que CISA S.A. no tiene el control sobre estos y, por lo tanto, no son objeto de reconocimiento como tal, hasta tanto no finalice el procedimiento administrativo y CISA S.A. pueda disponer de los recursos.

Para efectos de control, los recursos embargados a terceros se registrarán en cuentas de orden de control, así:

a. Cuando CISA S.A., en calidad de administrador o recaudador, realice el cobro coactivo de cuentas por cobrar de otra entidad pública o empresa, registrará los recursos embargados mediante un débito en la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control por contra de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y un crédito en la subcuenta 939090-Otras cuentas acreedoras de control de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL.

b. Cuando CISA S.A. realice el cobro coactivo de sus cuentas por cobrar, registrará los recursos embargados mediante un débito 839090-Otras cuentas deudoras de control de la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL y un crédito en la subcuenta 891590-Otras cuentas deudoras de control por contra de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Ahora bien, cuando finalice el procedimiento administrativo y CISA S.A. pueda disponer de los recursos, la empresa evaluará cuál de los siguientes escenarios se ajusta al hecho económico correspondiente:

a. Si al finalizar el procedimiento administrativo, los recursos embargados pasan a estar en cabeza de CISA S.A., en calidad de recaudador a favor de otra entidad pública o empresa, deberá reversar los saldos de las cuentas de orden y registrar un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 240706-Cobro cartera de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

b. Si al finalizar el procedimiento administrativo, los recursos embargados pasan a ser de propiedad de CISA S.A., por el recaudo de sus cuentas por cobrar, deberá reversar los saldos de las cuentas de orden y registrar un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 13-CUENTAS POR COBRAR.

Así las cosas, la empresa deberá corregir el error, reclasificando las partidas registradas erróneamente en la cuenta contable 1132-EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO a las subcuentas y cuentas que correspondan, de conformidad con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores. Con posterioridad a la corrección del error, CISA S.A. deberá evaluar la materialidad de este, 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. 20211100088681 DEL 04-11-2021

| | | |
|---|------------------------|---|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público. |
| | TEMAS | Efectivo y equivalentes al efectivo Cuentas por cobrar Beneficios a los empleados |
| | SUBTEMAS | Manejo contable de las incapacidades por enfermedad general o por COVID-19 y de las licencias de maternidad y paternidad. |

Doctora
 JOHANA CABRERA
 Contadora
 Pasto, Nariño

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N°20211400053312 el 27 de septiembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta señala:

“Solicito comedidamente me colabore resolviendo la duda que me atañe, respecto al manejo contable de las incapacidades sea por enfermedad general o por COVID-19 (sic) y las licencias de maternidad y paternidad de una empresa que no cotiza en el mercado de valores”.

CONSIDERACIONES

Los artículos 2.2.3.1 y 3.2.1.10 del Decreto Único Reglamentario 780 de 2016, establecen:

“Artículo 2.2.3.1 Pago de prestaciones económicas. A partir de la fecha de entrada en vigencia de las cuentas maestras de recaudo, los aportantes y trabajadores independientes, no podrán deducir de las cotizaciones en salud, los valores correspondientes a incapacidades por enfermedad general y licencias de maternidad y/o paternidad.

El pago de estas prestaciones económicas al aportante será realizado directamente por la EPS y EOC, a través de reconocimiento directo o transferencia electrónica en un plazo no mayor a cinco (5) días hábiles contados a partir de la autorización de la prestación económica por parte de la EPS o EOC. La revisión y liquidación de las solicitudes de reconocimiento de prestaciones económicas se efectuará dentro de los quince (15) días hábiles siguientes a la solicitud del aportante.

En todo caso, para la autorización y pago de las prestaciones económicas, las EPS y las EOC deberán verificar la cotización al Régimen Contributivo del SGSSS, efectuada por el aportante beneficiario de las mismas.

Parágrafo 1. La EPS o la EOC que no cumpla con el plazo definido para el trámite y pago de las prestaciones económicas, deberá realizar el reconocimiento y pago de intereses moratorios al aportante, de acuerdo con lo definido en el artículo 4 del Decreto Ley 1281 de 2002.

Parágrafo 2. De presentarse incumplimiento del pago de las prestaciones económicas por parte de la EPS o EOC, el aportante deberá informar a la Superintendencia Nacional de Salud, para que, de acuerdo con sus competencias, esta entidad adelante las acciones a que hubiere lugar.

(...)

“Artículo 3.2.1.10. Ingreso Base de Cotización durante las incapacidades o la licencia de maternidad. Durante los períodos de incapacidad por riesgo común o de licencia de maternidad, habrá lugar al pago de los aportes a los Sistemas de Salud y de Pensiones. Para efectos de liquidar los aportes correspondientes al período por el cual se reconozca al afiliado una incapacidad por riesgo común o una licencia de maternidad, se tomará como Ingreso Base de Cotización el valor de la incapacidad o licencia de maternidad según sea el caso.

En el evento de incapacidad derivada de riesgo común o de licencia de maternidad, los aportes al Sistema de Pensiones serán de cargo de los empleadores y empleados, en la proporción que establece la Ley. Cuando los empleadores opten por pagar el valor de las incapacidades que en este evento se causen, podrán repetir dicho valor contra la respectiva EPS, al igual que descontar de aquéllas el valor de los aportes al Sistema de Pensiones a cargo de sus empleados.

Serán de cargo de la respectiva administradora de riesgos profesionales, ARP, el valor de los aportes para los Sistemas de Seguridad Social en Salud y Pensiones que se causen durante los períodos de incapacidad originados por una enfermedad o accidente de carácter profesional, en la parte que de ordinario correspondería al aportante con trabajadores dependientes. En este evento, la ARP descontará del valor de la incapacidad el monto correspondiente a la cotización del trabajador dependiente.

Serán de cargo de los trabajadores independientes, la totalidad de las cotizaciones para el Sistema de Pensiones que se causen durante el periodo de duración de una incapacidad o una licencia de maternidad. En el Sistema de Salud, serán de cargo de dichos trabajadores la parte de los aportes que de ordinario corresponderían a los trabajadores dependientes, y el excedente será de cargo de la respectiva EPS.

En ningún caso el Ingreso Base de Cotización que se establece para los eventos que contempla el presente artículo podrá ser inferior a las bases mínimas de cotización que la Ley establece para los diferentes riesgos que conforman el Sistema de Seguridad Social Integral.

PARAGRAFO 1o. En el Sistema General de Seguridad Social en Salud serán a cargo de los respectivos empleadores las prestaciones económicas correspondientes a los dos (2) primeros días de incapacidad originada por enfermedad general y de las Entidades Promotoras de Salud a partir del tercer (3) día y de conformidad con la normatividad vigente.

(...)

Lo anterior tanto en el sector público como en el privado.

PARAGRAFO 2o. Durante los períodos de incapacidad o de licencia de maternidad, los afiliados que se encuentren en tales circunstancias deberán presentar estas novedades por medio de la Planilla Integrada de Liquidación de Aportes a través de su empleador, o directamente si se trata de trabajadores independientes, por todo el tiempo que duren dichas licencia o incapacidad...” (Subrayado fuera de texto)

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y modificado por la Resolución N° 168 de 2020, contiene las pautas conceptuales que deben observarse para la preparación y presentación de la información. Respecto al principio de devengo indica:

“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)

Asimismo, señala los criterios de reconocimiento de los pasivos, costos y gastos de la siguiente manera:

“6.2.2. Reconocimiento de pasivos

75. Se reconocen como pasivos, las obligaciones presentes que tenga la empresa, que hayan surgido de eventos pasados y para cuya liquidación la empresa deba desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos futuros, siempre que el valor de la obligación pueda medirse fiablemente.

76. Las obligaciones derivadas de contratos sin ejecutar no se reconocen como pasivos, dado que la obligación presente surge y, por ende, se reconoce en el momento en que el deudor tiene la obligación de pagar y el acreedor tiene el derecho a exigir el pago.

(...)

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”.

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, y actualizadas por la Resolución N°219 de 2020, 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. 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. 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 del texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC), incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución No. 139 de 2015 y actualizado según lo dispuesto en las Resoluciones 079 y 081 de 2021, indica en la descripción de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR: “Representa el valor de los derechos de cobro de la empresa por concepto de operaciones diferentes a las enunciadas en cuentas anteriores”.

En relación con la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO la describe así: “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”. (Subrayados fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Se reconocen como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la empresa en desarrollo de sus actividades, de las cuales se espere a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. En ese sentido, la E.S.E. reconoce una cuenta por cobrar a las Entidades Promotoras de Salud (EPS) cuando exista un derecho de cobro, cuyo valor se calcula de conformidad con lo establecido en la regulación vigente sobre la materia, caso en el cual se deberá aplicar integralmente la norma de Cuentas por Cobrar.

Adicionalmente, cabe anotar que, las incapacidades laborales deben ser pagadas directamente por el empleador al trabajador, y el empleador es quien luego debe cobrarlas a la EPS, y si esta no las paga por cuanto no satisface los mandatos legales y reglamentarios, el empleador deberá asumirlas ya que no puede descontarlas al trabajador.

Asimismo, la E.S.E. debe tener en cuenta que un pasivo es una obligación presente de origen legal, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la empresa no cotizante espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos futuros, siempre que el valor de la obligación pueda medirse fiablemente; por lo cual el reconocimiento de las incapacidades por enfermedad general, COVID-19 y por licencias de maternidad y paternidad se efectúa en el momento en el que se produzca la obligación de pago por parte de la empresa no cotizante, en atención al principio de devengo o causación.

Para el reconocimiento de incapacidades la empresa deberá considerar que, en relación con los dos primeros días de incapacidad originada por enfermedad general que, según lo dispuesto en las normas laborales, la empresa debe cancelar al empleado, se deben registrar mediante un débito en la subcuenta 510201-Incapacidades de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS o en la subcuenta 520301-Incapacidades de la cuenta 5203-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS, con crédito a la subcuenta 251125-Incapacidades de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO.

La E.S.E para el pago de las incapacidades sea por enfermedad general, COVID-19 y licencias de maternidad y paternidad, debe tener en cuenta los siguientes aspectos y registros contables:

1) Reconocimiento de incapacidades

El reconocimiento contable que debe efectuar la empresa no cotizante por el pago de las incapacidades por enfermedad general y COVID-19 a los empleados, de los cuales se tengan un derecho de reembolso por parte de las Entidades Promotoras de Salud-EPS, a partir del tercer día de ausencia por incapacidad, se registra mediante un débito en la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 251125-Incapacidades de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO, siempre y cuando la entidad cumpla con las reglas señaladas por Ley para solicitar el reembolso por parte de la EPS.

2) Reconocimiento de licencias por maternidad y paternidad

El reconocimiento contable que debe efectuar la empresa no cotizante por el pago de las incapacidades por maternidad y paternidad a los empleados, de los cuales se tengan un derecho de reembolso por parte de las Entidades Promotoras de Salud-EPS, se registra mediante un débito en la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 251108-Licencias de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO, siempre y cuando la entidad cumpla con las reglas señaladas por Ley para solicitar el reembolso por parte de la EPS.

En caso tal que no hubiese dado cumplimiento a los requisitos establecidos por Ley, el empleador asumirá estas prestaciones económicas y las registrará mediante un débito en las subcuentas y cuentas de gasto o costo que correspondan y un crédito en las subcuentas 251125-Incapacidades o 251108-Licencias de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO, según corresponda.

3) Reintegro a la E.S.E. por concepto de incapacidades de enfermedad general, COVID-19, y licencias de maternidad y paternidad.

Cuando se tenga derechos al reembolso, en el momento que se evidencia el pago por parte de la EPS, la empresa no cotizante debita la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acredita la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

CONCEPTO No. 20211100114121 DEL 29-12-2021

| | | |
|----------|----------------------------|--|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Efectivo y equivalentes al efectivo Inventarios Otros activos |
| | SUBTEMAS | Procedimiento para el reconocimiento de inventarios adquiridos en moneda extranjera. |

Doctor

ENRIQUE MIGUEL TORRES FONTALVO

Jefe División de Contabilidad

Corporación de Ciencia y Tecnología para el Desarrollo de la Industria Naval, Marítima y Fluvial - COTECMAR
 Cartagena, Bolívar

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010062762 el 18 de noviembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Contexto Normativo-contable de COTECMAR

COTECMAR es una corporación de ciencia y tecnología dedicada a la investigación y desarrollo en el campo de la ingeniería, en especial a la industria, naval, marítima y fluvial. Es una entidad sin ánimo de lucro cuyo capital social se encuentra participado en un 99,02% por capital público a través de la Armada de la República de Colombia y la Universidad Nacional de Colombia; la participación restante corresponde a las universidades Tecnológica de Bolívar y Del Norte, entes de carácter privado.

Dada su naturaleza jurídica y composición patrimonial, a la Corporación le aplican principalmente la Resolución 414 de 2014, la cual incorpora al RCP en términos específicos, el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público y sus modificaciones.

Dicho lo anterior, a continuación, nos permitimos exponer los siguientes puntos y consideraciones para su revisión y orientación:

1. *Antecedentes*

En el desarrollo de su objeto social, la Corporación ejecuta contratos de construcción, mantenimiento y/o reparación de naves y demás artefactos navales y para lograrlo es necesaria la adquisición de materiales y/o servicios propios de este proceso.

Para algunos de estos contratos de construcción, mantenimiento y/o reparación es posible que su mayor volumen de compras deba ser negociado con proveedores del exterior, por consiguiente, son necesarias las compras en moneda extranjera.

Con el propósito de proteger el flujo de caja de cada proyecto, COTECMAR gestiona en una fecha determinada la compra de divisas que estima necesitará en las operaciones de este. Para esta compra anticipada de divisas, la Corporación, utiliza la tasa representativa del mercado y la fecha de la transacción como indicadores de decisión. De igual manera el reconocimiento en los Estados Financieros de esta operación se hace con base en el valor actual de la moneda funcional en que dicha transacción cumple las condiciones para su reconocimiento, tal como lo expresa el Marco Normativo aplicable a la Corporación.

Estas divisas compradas de manera anticipada son mantenidas en una cuenta de compensación para su utilización posterior y en, la medida en que sean realizadas, las compras de materiales y servicios del exterior.

Como toda partida monetaria, los saldos en esta cuenta de compensación son valorados periódicamente de acuerdo con las disposiciones normativas para los activos monetarios en moneda extranjera.

2. Reconocimiento de los Inventarios con Cobertura de Precios

Las normas emitidas sobre reconocimiento de inventarios, específicamente, coinciden en establecer que la base de reconocimiento es el costo.

A partir de esta precisión, la Corporación considera el concepto de costo determinado por el Marco Conceptual, según el cual: “El costo de un activo corresponde, bien al importe de efectivo o equivalentes al efectivo pagados, o bien al valor de la contraprestación entregada, para la adquisición, producción, construcción o desarrollo de un activo hasta que este se encuentra en condiciones de utilización o enajenación. El costo es un valor de entrada, observable y específico para la empresa”.

Se consideran costos observables aquellos que están claramente determinados en una transacción, por ejemplo, cuando esta se realiza de principal a principal como es el caso de la relación directa COTECMAR-proveedor y en tal circunstancia no aflora duda en lo referente a la medición y reconocimiento. Sin embargo, pueden surgir circunstancias en que el costo pueda transitar del carácter de observable a no observable, en circunstancias de compras en moneda extranjera, con cláusulas de ajuste o en unidades monetarias de poder adquisitivo constante, caso en el cual se deberá aplicar costo reajustado para mantener la medición en condiciones de observabilidad como lo determina el Marco Conceptual:

“El costo reexpresado corresponde a la actualización del costo de los activos con el fin de reconocer cambios de valor ocasionados por la exposición a fenómenos económicos exógenos. Para tal efecto, se emplea la tasa de cambio de la moneda extranjera, los pactos de ajuste, la unidad de valor real o cualquier otra modalidad admitida formalmente. El costo reexpresado es un valor de entrada, observable y específico para la empresa”

Aunque el procedimiento es similar, para efectos de esta consulta se tomará como caso específico las operaciones de compra de inventario en moneda extranjera, en las cuales se genera el riesgo cambiario, una situación de incertidumbre que puede hacer relación a ingresos y gastos o a activos y pasivos.

Como ya se había mencionado, la Corporación establece estrategias para enfrentar el riesgo(sic) cambiario que puede surgir de desequilibrios en relación con ingresos y gastos, haciendo uso de coberturas, entre las que se encuentran las coberturas naturales y financieras. El objeto de las coberturas es eliminar o minimizar el riesgo cambiario que finalmente se tipifica como mayores costos de inventarios que alteran las representaciones de la gestión de la entidad. Este concepto

es fundamental para el entendimiento del proceso de información y el reconocimiento de “congelaciones cambiarias” que reducen la incertidumbre en la gestión operativa.

Para la Corporación, el caso de la cobertura natural se sitúa en el plano decisional de la administración quien establece mecanismos de negociación en procura de un equilibrio en las operaciones en moneda extranjera expresada en ingresos y gastos o entre montos patrimoniales relativos a activos o pasivos. Estas coberturas naturales se complementan con cuentas de compensación constituidas en el extranjero y reportadas al Banco de la República tanto en su constitución como en sus operaciones para la realización de importaciones.

Con todo esto en mente y para efectos de ilustrar el proceso de reconocimiento de los inventarios con cobertura de precios el reconocimiento de estos se hace con base en el costo que supone la operación en moneda extranjera de la siguiente manera:

a) Reconocimiento de la compra de divisas y constitución de la cuenta de compensación

Con el registro del pago de la compra de divisas y constitución de cuenta de compensación para importación de inventarios, se realiza la siguiente causación, utilizando como medida la tasa representativa de compra de las divisas:

| COMPROBANTE DE CONTABILIDAD ADQUISICIÓN DE DIVISAS | | | |
|--|----------------------------|---------------|---------------|
| CODIGO | DENOMINACION | DEBE | HABER |
| 111005 | BANCOS - MONEDA EXTRANJERA | 3.750.000.000 | |
| 111005 | BANCOS - MONEDA NACIONAL | | 3.750.000.000 |
| Detalle: Registro del pago de la compra de divisas y constitución de cuenta de compensación para importación de inventarios, por US\$1.000.000 a una tasa de \$3.750\$/U\$. | | | |

b) Pago de anticipo por el 50%

| COMPROBANTE DE CONTABILIDAD PAGO DE ANTICIPOS | | | |
|--|--|---------------|---------------|
| CODIGO | DENOMINACION | DEBE | HABER |
| 190604 | ANTICIPO POR ADQUISICION DE BIENES Y SERVICIOS | 1.875.000.000 | |
| 111005 | BANCOS - MONEDA EXTRANJERA | | 1.875.000.000 |
| Detalle: Registro del pago del anticipo sobre importación por valor de US\$500.000. | | | |

c) Recepción del inventario y cancelación del anticipo

En el momento de recepción del inventario se registra el pago del pendiente y se cancela el anticipo.

| COMPROBANTE DE CONTABILIDAD LIQUIDACIÓN DE IMPORTACIÓN | | | |
|---|--|---------------|---------------|
| CODIGO | DENOMINACION | DEBE | HABER |
| 151201 | INVENTARIO MATERIAS PRIMAS | 3.750.000.000 | |
| 111005 | BANCOS - MONEDA EXTRANJERA | | 1.875.000.000 |
| 190604 | ANTICIPO POR ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS | | 1.875.000.000 |

Detalle: Registro de la liquidación de la importación por el pago realizado con la cuenta de compensación y cancelación del anticipo.

d) Utilización de los inventarios

Utilización de los inventarios en contratos de construcción, reparación o mantenimiento.

| COMPROBANTE DE CONTABILIDAD CONSUMO DE INVENTARIOS | | | |
|---|-------------------------------|---------------|---------------|
| CODIGO | DENOMINACION | DEBE | HABER |
| 131713 | CONTRATO EN EJECUCION | 3.750.000.000 | |
| 151201 | INVENTARIO DE MATERIAS PRIMAS | | 3.750.000.000 |

Detalle: Registro del consumo de inventarios en un contrato específico.

Por cada contrato de venta se reconocen los correspondientes ingresos de las cuentas por cobrar y si es el caso la cancelación de anticipos recibidos, así como el reconocimiento del costo, cancelando el valor de los contratos en ejecución.

Como se puede observar la función de la cuenta de compensación libre satisface un doble propósito, elimina costos de transacción y elimina el surgimiento de inobservabilidades, dado que acreedor y deudor representan las obligaciones y derechos correspondientes en la misma moneda funcional.

Teniendo todas estas consideraciones se cumple el objetivo fundamental de las coberturas cambiarias en general y de su instrumentalización por medio de las cuentas de compensación libres, mediado por la tasa de cambio en la fecha de adquisición de las divisas con el efecto de optimizar los recursos y la evaluación de la gestión por la influencia de la volatilidad(sic) de las tasas de cambio.

3. Consultas

Teniendo en cuenta la aplicación de la cobertura natural por la compra anticipada de divisas para algunos proyectos, el uso de cuentas de compensación que las aseguran y teniendo en cuenta lo que establece el Marco Conceptual:

1. ¿Es correcto aplicar el tratamiento contable detallado en el punto 2 de esta consulta, en el reconocimiento de los inventarios en compras en moneda extranjera?
2. ¿Puede reconocerse toda la operación, con cobertura natural, bajo la misma tasa representativa de mercado con la que fueron adquiridas las divisas?
3. ¿Existe alguna excepción que aplique al reconocimiento de transacciones bajo cobertura natural?"

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 414 de 2014 modificado por la Resolución 219 de 2020, establece:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

4. INSTRUMENTOS DERIVADOS

(...)

4.4. Contabilidad de coberturas

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

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

(...)

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.

(...)

CAPÍTULO V. OTRAS NORMAS

1. EFECTOS DE LAS VARIACIONES EN LAS TASAS DE CAMBIO DE LA MONEDA EXTRANJERA

1. Cuando la empresa realice transacciones en moneda extranjera, conversión de estados financieros de negocios en el extranjero o conversión de sus estados financieros a una moneda de presentación distinta a la moneda funcional, aplicará los criterios de esta Norma. La moneda funcional corresponderá al peso colombiano.

1.1. Transacciones en moneda extranjera

(...)

1.1.1. Reconocimiento inicial

3. Toda transacción en moneda extranjera se reconocerá utilizando el peso colombiano. Para tal efecto, la tasa de cambio de contado en la fecha de la transacción se aplicará al valor en moneda extranjera. La tasa de cambio de contado es la tasa del valor actual de la moneda funcional en la fecha de la transacción. La fecha de una transacción es la fecha en la cual dicha transacción cumple las condiciones para su reconocimiento como un elemento de los estados financieros.

1.1.2. Reconocimiento de las diferencias de cambio

4. Al final de cada periodo contable, las partidas monetarias en moneda extranjera se reexpresarán utilizando la tasa de cambio en la fecha del cierre del periodo. Las partidas no monetarias en moneda extranjera que se midan en términos del costo se reexpresarán utilizando la tasa de cambio en la fecha de la transacción y las que se midan al valor razonable o al costo de reposición se convertirán utilizando las tasas de cambio en la fecha en que se mida ese valor.

5. Las diferencias en cambio que surjan al liquidar las partidas monetarias o al reexpresar las partidas monetarias a tasas de cambio diferentes de las utilizadas para su reconocimiento inicial, se reconocerán como ingreso o gasto en el resultado del periodo. Las diferencias en cambio que surjan al reexpresar partidas no monetarias medidas al valor razonable o al costo de reposición, se reconocerán como ingreso o gasto en el resultado del periodo como parte de la variación del valor que ha tenido la partida durante el periodo contable.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

La Norma de Efectos de las variaciones en la tasa de cambio de la moneda extranjera define que las transacciones en moneda extranjera deben ser reconocidas en la moneda funcional de la entidad, el peso colombiano, para ello deberá utilizar la tasa de cambio en la fecha de la transacción y aplicarla al valor en moneda extranjera.

Asimismo, las diferencias en cambio que surjan al liquidar las partidas monetarias o al reexpresar las partidas monetarias a tasas de cambio diferentes de las utilizadas para su reconocimiento inicial, se reconocerán como ingreso o gasto en el resultado del periodo, en la subcuenta que corresponda de las cuentas 4806-AJUSTE POR DIFERENCIA EN CAMBIO o 5803-AJUSTE POR DIFERENCIA EN CAMBIO, según corresponda.

En virtud de lo anterior, se da respuesta a sus inquietudes en los siguientes términos:

Pregunta 1. Procedimiento para el reconocimiento de inventarios en moneda extranjera.

COTECMAR efectuará los registros contables señalados a continuación, durante el proceso de compra de inventarios en moneda extranjera:

Con la compra de divisas y constitución de la cuenta de compensación, la empresa deberá convertir las divisas a la tasa de cambio de la fecha de adquisición de las divisas y registrará un débito y un crédito en las subcuentas que correspondan de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Posteriormente, al cierre del ejercicio, deberá reconocer la diferencia en cambio que surja por la variación de la tasa de cambio de la moneda extranjera, sobre el saldo de la cuenta de compensación.

Cuando realice un pago anticipado al proveedor, la empresa deberá convertir las divisas que utilice para realizar el anticipo a la tasa de cambio de la fecha en que lo gire y registrará un débito en la subcuenta 190604-Anticipo para adquisición de bienes y servicios, de la cuenta 1906-ANTICIPOS Y AVANCES ENTREGADOS, y un crédito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Cuando reciba el inventario, registrará un débito en la subcuenta 151201-Materias primas, de la cuenta 1512-MATERIAS PRIMAS, y un crédito en la subcuenta en la subcuenta 190604-Anticipo para adquisición de bienes y servicios, de la cuenta 1906-ANTICIPOS Y AVANCES ENTREGADOS, por el valor en libros del anticipo relacionado con esta compra, y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR, por el saldo pendiente por pagar al proveedor convertido con la tasa de cambio de la fecha en que se reconoce el inventario. A partir de este momento, se debe tratar al inventario de materias primas de conformidad con lo requerido por la Norma de Inventarios, sin afectar el valor del inventario por las variaciones en la tasa de cambio de la moneda extranjera.

Posteriormente, con el pago o abono de la cuenta por pagar en moneda extranjera, la empresa debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR y acreditará la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, en ambos casos por el valor pagado en moneda extranjera convertido por la tasa de cambio de la fecha en que ocurra el pago o abono.

Pregunta 2 y 3. Sobre la aplicación de la contabilidad de coberturas en el caso de su consulta.

Con base en la Norma de Instrumentos derivados y la información suministrada en su consulta, se evidencia que las operaciones de compra de inventarios en moneda extranjera, aunque generan un riesgo cambiario, no cuentan con una estrategia mediante la cual se destinen uno o varios instrumentos financieros derivados a neutralizar el riesgo de pérdida a la que está expuesta la empresa como consecuencia de las fluctuaciones

futuras en el flujo de efectivo, es decir no se evidencia una relación de cobertura entre un instrumento de cobertura y la partida cubierta.

Por lo tanto, la empresa no puede aplicar la contabilidad de cobertura como lo establece la Norma, pues para ello es necesario que COTECMAR efectúe un análisis de su estrategia financiera tendiente a neutralizar los riesgos, toda vez que utilizar la compra de divisas de manera anticipada para ser utilizadas en la medida en que se da la negociación de materiales y servicios en el exterior no cumple la definición de cobertura establecida por la Norma y solo le permitirá reconocer la diferencia en cambio generada como ingreso o gasto en el resultado del periodo, como se detalló anteriormente.

CONCEPTO No. 20211100111441 DEL 16-12-2021

| | | |
|---|------------------------|--|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Entidades de Gobierno |
| | TEMAS | Otros activos Gastos por transferencias y subvenciones |
| | SUBTEMAS | Reconocimiento contable del gasto por subvenciones condicionadas transferidas a los operadores públicos de televisión. |

| | | |
|---|------------------------|---|
| 2 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Efectivo y equivalentes al efectivo Cuentas por cobrar Otros activos Otros pasivos Ingresos por transferencias y subvenciones |
| | SUBTEMAS | Reconocimiento contable del ingreso por subvenciones condicionadas recibidos por los operadores públicos de televisión. |

Doctora
 GINA ALEJANDRA ALBARRACÍN BARRERA
 Representante Legal
 Canal Regional de Televisión Teveandina Ltda.
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010059152 el 29 de octubre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Con el fin de conocer el tratamiento contable adecuado para el manejo de los recursos transferidos del Fondo Único de Tecnologías de la Información y Comunicaciones la Autoridad Nacional de Televisión en liquidación que son asignados a Teveandina Ltda., en virtud de lo establecido en la Resolución 922 de 2020, nos permitimos realizar la siguiente consulta, toda vez que se están presentando diferencias en el informe de saldos de cuentas reciprocas producto del reconocimiento en la ejecución de dichos recursos derivadas de la aplicación de los diferentes marcos normativos contables aplicables por las partes.

Inicialmente es preciso indicar que Teveandina Ltda. es una empresa industrial y comercial del Estado cuyo objeto social enmarca la prestación y explotación del servicio de televisión regional, de conformidad con los fines y principios del servicio de televisión establecidos en la ley 182 de 1995. Dentro de las actividades desarrolladas por Teveandina Ltda., se encuentran: Manejar, explotar y comercializar el servicio de televisión dentro del territorio nacional en todas sus

modalidades con sujeción a ley; desarrollar programas de televisión de carácter preferentemente educativos, culturales y de promoción para el desarrollo integral de la comunidad; comercialización y mercadeo de espacios en medios de comunicación (pautas publicitarias); digitalización y gestión de archivos multi-medios; producción y post producción de material audiovisual; entre otros.

Los Estados Financieros de Teveandina Ltda., se preparan de acuerdo con el marco regulatorio dispuesto en la Resolución 414 de 2014, emitida por la Contaduría General de la Nación y como es de conocimiento de la CGN, este anexo tiene como referente las Normas Internacionales de Información Financiera emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB por sus siglas en ingles).

Precisado lo anterior, es pertinente indicar que la entidad ha revisado la Resolución 169 de octubre de 2020, por la cual se incorpora, en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los recursos que el Fondo Único de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones transfiere a los operadores públicos del servicio de televisión, 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 y con base en lo allí consignado se evidencia que, con la asignación de recursos al operador público (Teveandina Ltda., en este caso), debita la cuenta 132416-Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR y acredita la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, y de esta manera lo reconoce el canal actualmente.

Por su parte el numeral 2.1 ibidem señala que, con la ejecución de los recursos transferidos, el operador público del servicio de televisión 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 aplicando el marco normativo que le corresponda.

Respecto de la legalización de los recursos, el último inciso del numeral 2.2.1 señala que el operador público del servicio de televisión regional debitará la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones 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 cuando se trata de cubrir gastos de operación o funcionamiento aplicable igualmente para proyectos de inversión.

(...)

Con la ejecución de recursos, Teveandina LTDA, en la mayoría de los casos, adquiere o desarrolla activos intangibles (programas), y estos activos los mide de acuerdo con los criterios de medición que indica la política contable de la entidad alineada con las normas para el reconocimiento y medición aplicables al marco técnico normativo contable de la Resolución 414 de 2014.

Por otra parte, la amortización del ingreso por subvenciones la realiza, tomando como referencia la amortización de los activos intangibles adquiridos o desarrollados con la subvención recibida, de manera que se cumpla lo señalado en el numeral 7 anteriormente citado, es decir, teniendo en cuenta que las subvenciones recibidas por el canal, son condicionadas y cubren específicamente el desarrollo o adquisición de estos activos intangibles, el ingreso se reconoce teniendo en cuenta la correlación existente con la partida financiada.

(...)

De acuerdo con lo expuesto, y teniendo en cuenta que en el informe de saldos de cuentas reciprocas se están presentando diferencias sustanciales toda vez que el Fondo Único de tecnologías de la información y las Telecomunicaciones reporta

en la legalización un gasto por la totalidad de los desembolsos tramitados con los recursos de la subvención, el cual no es recíproco con el ingreso reportado por Teveandina Ltda., dado que, el ingreso por subvenciones que reconoce la entidad se reconoce en virtud de la causación de los gastos que la subvención pretende financiar, es decir, en virtud del gasto por amortización de los intangibles adquiridos, es de nuestro interés conocer:

¿Debe Teveandina reconocer la amortización del ingreso diferido por subvenciones por la totalidad de los desembolsos incurridos en la legalización independientemente de la amortización de los activos intangibles financiados con estos recursos?

En caso afirmativo a la consulta anterior, considerando las características de la información financiera ¿es razonable que la entidad presente en el Estado de Resultados Integral ingresos que no tiene costos o gastos asociados y no se cumpla el principio de correlación?"

CONSIDERACIONES

El artículo 9º de la Resolución 922 de 2020, expedida por el Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, señala que “Los operadores públicos de televisión deberán presentar al Grupo Interno de Trabajo de Fortalecimiento al Sistema de Medios Públicos, o quien haga sus veces, el plan de inversión en la fecha que establezca el Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones...”

Asimismo, el artículo 15, establece como obligaciones a cargo de los operadores públicos de televisión: “a. Ejecutar el plan de inversión de acuerdo con las condiciones y plazos con base en las cuales se dio la viabilidad a la asignación de recursos. (...) p. Incorporar en sus activos todos los bienes que adquiera en ejecución del plan de inversión. (...)” (Subrayado fuera de texto)

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

“5. 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.

(...)

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”. (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución No. 414 de 2014 y sus modificaciones, establece:

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 sin entregar nada a cambio. 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 de texto).

Por su parte, el Procedimiento Contable para el Registro de los Hechos Económicos Relacionados con los Recursos que el Fondo Único de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones Transfiere a los Operadores Públicos del Servicio de Televisión, emitido por la CGN mediante la Resolución 169 de 2020, establece:

“1. ASIGNACIÓN Y GIRO DE RECURSOS DEL FONDO ÚNICO TIC

Con la asignación de los recursos, RTVC debitará la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS. Por su parte, el operador público del servicio de televisión regional debitará la subcuenta 132416-Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la

cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR y acreditará la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS.

(...)

Con el recaudo, RTVC debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR. Por su parte, el operador público del servicio de televisión regional debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 132416-Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR.

2. EJECUCIÓN Y LEGALIZACIÓN DE LOS RECURSOS POR PARTE DE LOS OPERADORES PÚBLICOS DEL SERVICIO DE TELEVISIÓN

2.1. Ejecución de los recursos

Con la ejecución de los recursos transferidos, el operador público del servicio de televisión 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. Para el efecto, cada entidad aplicará el marco normativo de contabilidad que le corresponda.

2.2. Legalización de los recursos

2.2.1. Para gastos de operación o funcionamiento

Con la legalización de los recursos destinados a cubrir los gastos de operación o funcionamiento, a través de los informes contables presentados por RTVC, el Fondo Único TIC debitará la subcuenta 542303-Para gastos de funcionamiento de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditará la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS. Ahora bien, si los recursos son ejecutados para cubrir los gastos de funcionamiento de un operador público del servicio de televisión regional, el Fondo Único TIC debitará la subcuenta 542405-Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 5424-SUBVENCIONES y acreditará la subcuenta 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS.

Por su parte, RTVC debitará la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y acreditará la subcuenta 442803-Para gastos de funcionamiento de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. Por su parte, el operador público del servicio de televisión regional debitará la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones 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.

(...)

5. OPERACIONES RECÍPROCAS

Las siguientes operaciones se reportarán como recíprocas:

(...)

El derecho y el pasivo diferido de los operadores públicos del servicio de televisión regionales con la obligación y el activo diferido del Fondo Único TIC, por las subvenciones para gastos de funcionamiento o proyectos de inversión.

(...)

El ingreso por subvenciones de los operadores públicos del servicio de televisión regionales con el gasto por subvenciones del Fondo Único TIC, cuando se cumplan las condiciones de reconocimiento del ingreso y gasto, respectivamente, a partir de la legalización de la ejecución de los recursos.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas, se concluye:

El Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público, establece que, dentro de los principios de la contabilidad pública que deben observar las empresas, se encuentra el principio de devengo, el cual señala que los hechos económicos se reconocen en el momento en que surgen los derechos y obligaciones, o cuando inciden en los resultados del periodo.

Por lo cual, para el reconocimiento de los ingresos recibidos, Teveandina debe proceder de acuerdo con el Procedimiento Contable para el Registro de los hechos económicos relacionados con los recursos que el Fondo Único de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones Transfiere a los operadores públicos del servicio de televisión de la Resolución 169 de 2020, de la siguiente manera:

En la medida que, los recursos recibidos por Teveandina se encuentran condicionados a la ejecución del plan de inversión entregado al Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, cuando sean asignados, Teveandina deberá reconocer los recursos como ingresos por subvenciones condicionadas, mediante un débito en la subcuenta 132416-Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS. Por su parte, el Fondo Único TIC registra 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.

Con la ejecución de los recursos transferidos, Teveandina 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. Tratándose de activos intangibles desarrollados o adquiridos, se debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES y acreditará la subcuenta y cuenta que corresponda al grupo 24-CUENTAS POR PAGAR.

Posteriormente, con la legalización de los recursos en los plazos y dando cumplimiento a las condiciones establecidas, Teveandina debitará la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones 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. Mientras que, el Fondo Único TIC debitará la subcuenta 542405-Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 5424-SUBVENCIONES y acreditará la subcuenta 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS.

Así las cosas, la amortización del ingreso diferido por subvenciones condicionadas se realizará cuando se cumplan las condiciones pactadas, con independencia de la amortización de los activos intangibles.

En consecuencia, la reciprocidad en las cuentas contables está dada entre el derecho y el pasivo diferido de Teveandina con la obligación y el activo diferido del Fondo Único TIC, por las subvenciones condicionadas. De igual manera, entre el ingreso por subvenciones de Teveandina con el gasto por subvenciones del Fondo Único TIC, cuando se cumplan las condiciones de reconocimiento del ingreso y gasto, respectivamente, a partir de la legalización de la ejecución de los recursos.

Por lo tanto, es competencia de las entidades involucradas implementar procedimientos que garanticen la adecuada conciliación de la información para que los saldos y transacciones queden oportuna y debidamente reconocidos y haya una correcta conciliación y eliminación de los saldos de operaciones recíprocas.

2.2 INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS

CONCEPTO No. 20211100084211 DEL 13-10-2021

| | | |
|---|------------------------|---|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público. |
| | TEMAS | Inversiones e instrumentos derivados Gastos de administración y operación |
| | SUBTEMAS | Tratamiento contable de los gastos preoperativos de una empresa. |

Doctora
 MARTHA NELLY CEBALLOS MEJÍA
 Jefe de Contabilidad y Presupuesto
 Alianza Medellín Antioquia E.P.S. S.A.S.
 Medellín, Antioquia

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010049262, el 31 de agosto de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“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 reconocer en la Contabilidad de Alianza Medellín Antioquia EPS SAS, a la cual le corresponde el Marco Normativo de la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, los gastos preoperativos del proyecto SAVIA LOGISTICA.

El objeto de este proyecto es: “La sociedad tendrá como objeto principal el desarrollo de actividades de logística, de tecnología y de servicios complementarios o conexos a la prestación de los servicios de salud, así como la prestación de servicios de salud, como apoyo a la articulación y gestión de las empresas del sector, especialmente enfocados al mejoramiento operacional y al desarrollo de Savia Salud EPS, en su rol de asegurador de la población afiliada y como instrumento de política pública en el Departamento de Antioquia. De igual forma, podrá desarrollar todas las demás actividades o funciones inherentes a su naturaleza jurídica necesarias para el adecuado desarrollo de su objeto social.”

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 168 de 2020, define:

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

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. 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.

(...)

6.1.6. 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

(...)

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.

(...)

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.

(...)

6.3. Medición de los elementos de los estados financieros

83. La medición es el proceso mediante el cual se asigna un valor monetario a los elementos de los estados financieros de acuerdo con una base de medición.

84. El proceso de medición se lleva a cabo en dos momentos diferentes: en la medición inicial para el reconocimiento de los elementos de los estados financieros y en la medición posterior de los elementos.

(...)

6.3.4. Bases de medición de activos

(...)

6.3.4.1. Costo

93. El costo de un activo corresponde, bien al importe de efectivo o equivalentes al efectivo pagados, o bien al valor de la contraprestación entregada, para la adquisición, producción, construcción o desarrollo de un activo hasta que este se encuentre en condiciones de utilización o enajenación. El costo es un valor de entrada, observable y específico para la empresa.” (Subrayado fuera de texto)

El Capítulo I. Activos, de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de 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 219 de 2020, establece:

“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 por pagos del principal e intereses. 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.

(...)

1.3. Medición inicial

8. Las inversiones de administración de liquidez se medirán por el valor razonable de la fecha de cumplimiento, excepto cuando la fecha de cumplimiento sea posterior a la fecha de negociación y la inversión de administración de liquidez se clasifique en la categoría de costo amortizado, caso en el cual la inversión se medirán por el valor razonable de la fecha de negociación. Cualquier diferencia entre el valor razonable y el precio de la transacción se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo, excepto para las inversiones clasificadas a valor razonable con cambios en el otro resultado integral, cuya diferencia se reconocerá en el patrimonio y se presentará en el otro resultado integral.

9. Si la inversión no tiene valor razonable se medirá por el precio de la transacción.

10. El tratamiento contable de los costos de transacción dependerá del modelo de negocio definido para la administración de los recursos financieros. Los costos de transacción de las inversiones que de acuerdo con el modelo de negocio se esperan negociar, con independencia de su clasificación en la categoría de valor razonable con cambios en el resultado o costo, se reconocerán como gasto en el resultado del periodo. Los costos de transacción relacionados con las demás inversiones se tratarán como un mayor valor de la inversión. Para este último caso, los costos de transacción en los que se incurra con anterioridad al reconocimiento de la inversión se reconocerán como un activo diferido. Cuando la inversión se reconozca, la empresa incluirá en el valor de la inversión los costos de transacción previamente reconocidos y disminuirá el activo diferido.

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

(...)

5. INVERSIONES EN CONTROLADAS

5.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inversiones en controladas las participaciones patrimoniales que la empresa tenga en otras empresas que se encuentran bajo el principio de negocio en marcha y sobre las cuales ejerza control.

2. La empresa ejerce control sobre otra empresa si se configuran todos los siguientes elementos: a) poder sobre la empresa, b) exposición o derecho a rendimientos variables procedentes de su participación en la empresa y c) capacidad de utilizar su poder sobre la empresa para influir en el valor de dichos rendimientos.

(...)

5.2. Medición inicial

5. La empresa controladora medirá las inversiones en controladas, en sus estados financieros individuales, por el costo. Este valor se comparará con la participación de la empresa en el valor razonable de los activos y pasivos de la empresa controlada. En la medida que el costo sea superior, la diferencia corresponderá a una plusvalía, la cual hará parte del valor de la inversión y no será objeto de amortización. Si, por el contrario, el costo de la inversión es inferior a su participación en el valor razonable de los activos y pasivos de la empresa controlada, la diferencia se reconocerá como un mayor valor de la inversión y como ingreso en el resultado del periodo, cuando se reconozca la participación en el resultado, en la primera aplicación del método de participación patrimonial.

(...)

6. INVERSIONES EN ASOCIADAS

6.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inversiones en asociadas las participaciones patrimoniales que la entidad tenga en empresas societarias que se encuentran bajo el principio de negocio en marcha y 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.

(...)

6.2. Medición inicial

6. La empresa medirá las inversiones en asociadas por el costo. Este valor se comparará con la participación de la empresa en el valor razonable de los activos y pasivos de la empresa asociada. En la medida que el costo sea superior, la diferencia corresponderá a una plusvalía que hará parte del valor de la inversión y no será objeto de amortización. Si, por el contrario, el costo de la inversión es inferior a su participación en el valor razonable de los activos y pasivos de la empresa asociada la diferencia se reconocerá como un mayor valor de la inversión y como ingreso en el resultado del periodo, cuando se reconozca la participación en el resultado, en la primera aplicación del método de participación patrimonial.

(...)

7. ACUERDOS CONJUNTOS

1. Un acuerdo conjunto es un acuerdo que se celebra para realizar una operación conjunta o un negocio conjunto, en el cual dos o más partes mantienen control conjunto de modo que las decisiones sobre las actividades relevantes requieren el consentimiento unánime de las partes que comparten el control.

7.2. Negocios conjuntos

7.2.1. Reconocimiento

6. Se reconocerá como un negocio conjunto el acuerdo mediante el cual las partes que poseen control conjunto tienen derecho a los activos netos de un negocio en marcha. Esas partes se denominan participantes en un negocio conjunto.

7. El negocio conjunto se materializa a través de la constitución de otra empresa, 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 empresa bajo control conjunto.

8. La empresa que actúa como participante en un negocio conjunto reconocerá su participación en este como una inversión.

7.2.2. Medición inicial

9. La empresa medirá la inversión en un negocio conjunto al costo. Este valor se comparará con la participación de la empresa en el valor razonable de los activos y pasivos del negocio conjunto. En la medida que el costo sea superior, la diferencia corresponderá a una plusvalía que hará parte del valor de la inversión y no será objeto de amortización. Si, por el contrario, el costo de la inversión es inferior a su participación en el valor razonable de los activos y pasivos del negocio conjunto, la diferencia se reconocerá como un mayor valor de la inversión y como ingreso en el resultado del periodo, cuando se reconozca la participación en el resultado, en la primera aplicación del método de participación patrimonial.

(...)

12. ACTIVOS INTANGIBLES

12.1. Reconocimiento

(...)

9. No se reconocerán como activos intangibles las marcas, las cabeceras de periódicos o revistas, los sellos o denominaciones editoriales, las listas de clientes ni otras partidas similares que se hayan generado internamente. Tampoco se reconocerán como activos intangibles los desembolsos por actividades de capacitación; la publicidad y actividades de promoción; los desembolsos por reubicación o reorganización de una parte o la totalidad de la empresa; los costos legales y administrativos generados en la creación de la

empresa; los desembolsos necesarios para abrir una nueva instalación o actividad o, para comenzar una operación; ni los costos de lanzamiento de nuevos productos o procesos.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad 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, los desembolsos realizados por la entidad que se asocian con la obtención de un recurso controlado del cual espera probablemente le genere beneficios económicos en el futuro se deben reconocer como mayor valor de los activos, mientras que aquellos desembolsos que no es probable le generen beneficios económicos en el futuro se deben reconocer como gastos en el resultado del periodo.

Además, en atención a las Normas sobre inversiones en controladas, asociadas y negocios conjuntos, estos tipos de inversiones se miden inicialmente al costo. Así pues, estos instrumentos de patrimonio se deben medir por el valor del efectivo o equivalentes al efectivo pagados o de la contraprestación entregada para su adquisición, de conformidad con lo definido por el Marco Conceptual citado.

Asimismo, en línea con la Norma sobre inversiones de administración de liquidez, aquellos instrumentos de patrimonio que no otorgan control, influencia significativa ni control conjunto deberán medirse inicialmente por su valor de mercado. En caso de que no sea posible determinar su valor de mercado, se medirá al precio de transacción, es decir, a su costo. Con independencia de que la inversión se mida inicialmente al valor de mercado o al costo, si la empresa tiene la intención de negociar estos instrumentos deberá reconocer los costos de transacción como gasto en el resultado del periodo, pero si no tiene dicha intención, los costos de transacción se reconocen como mayor valor de la inversión.

Ahora bien, en el caso en que deba reconocer los costos de transacción como mayor valor de la inversión de administración de liquidez, aquellos que ocurran con anterioridad al reconocimiento de la inversión se reconocerán como un activo diferido y cuando la inversión se reconozca, la empresa incluirá en el valor de la inversión los costos de transacción previamente reconocidos y disminuirá el activo diferido. Es pertinente señalar que los costos de transacción corresponden a las erogaciones necesarias para la transacción de adquisición de los instrumentos de patrimonio, como, por ejemplo, honorarios y comisiones pagadas a asesores, comisionistas e intermediarios y demás tarifas establecidas por los entes reguladores y bolsas de valores originadas en la adquisición del instrumento.

Adicionalmente, la Norma sobre activos intangibles prohíbe el reconocimiento de los gastos necesarios para la creación de empresas o el lanzamiento y puesta en marcha de una nueva operación de la empresa como activos intangibles.

Teniendo en cuenta todo lo anterior, Alianza Medellín Antioquia EPS SAS debe clasificar los gastos preoperativos, objeto de su consulta, y proceder a su reconocimiento en atención a alguno de los siguientes dos casos:

1. Si los gastos preoperativos a los que se refiere en su consulta forman parte del proceso de diseño, gestión y evaluación del proyecto de inversión o del proceso para la creación y puesta en marcha de la empresa Savia Logística, la EPS debe reconocerlos como gasto en el resultado del periodo, en la subcuenta y cuenta que

corresponda del grupo 51-GASTOS DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN.

2. Si los gastos preoperativos a los que se refiere en su consulta se relacionan con los costos de transacción para la adquisición de los instrumentos de patrimonio de la nueva empresa que serán reconocidos como inversión por la EPS, entonces deberá atender al siguiente tratamiento contable, según el tipo de inversión al que corresponda la participación de la EPS en el patrimonio de Savia Logística:

a. Si los instrumentos de patrimonio se clasificarán como inversión en controlada, asociada o negocio conjunto, entonces la EPS reconocerá los costos de transacción como un gasto en el resultado del periodo.

b. Si los instrumentos de patrimonio se clasificarán como inversión de administración de liquidez, la EPS debe definir si tiene la intención o no de negociarlos. En caso de que tenga la intención de negociarlos, deberá reconocer los costos de transacción como un gasto en el resultado del periodo. En caso contrario, si no tiene intención de negociar dichos instrumentos, deberá reconocer los costos de transacción como un mayor valor de la inversión.

2.3 CUENTAS POR COBRAR

CONCEPTO No. 20211100002671 DEL 17-02-2021

| | | |
|---|------------------------|---|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Cuentas por cobrar |
| | SUBTEMAS | Eliminación de la categoría del costo amortizado en la clasificación de las cuentas por cobrar |

Señora
 LAURA VIVIANA CHAPARRO HERNÁNDEZ
 Contadora Pública
 Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010056592, el día 29 de diciembre de 2020, mediante la cual solicita se indiquen las razones por las cuales se eliminó la categoría del costo amortizado de la clasificación de las cuentas por cobrar, a raíz de la expedición de la Resolución 426 de 2019, por la cual 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.

Adicionalmente, solicita se conceptúe sobre las siguientes preguntas: i) “¿La clasificación de las cuentas por cobrar sólo se hará al costo, sin importar que la empresa pacte plazos superiores a los plazos normales del negocio?” y ii) “¿A las cuentas por cobrar al costo amortizado (como se clasificaba anteriormente) se le debe dar el mismo tratamiento contable (Medición) que se le venía dando?”

Me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Consideraciones generales:

Que el considerando de la Resolución 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:

“(…)

Que el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público fue expedido con base en la versión 2013 de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y que, si bien, las NIIF han tenido modificaciones posteriores a dicha versión, la CGN consideró pertinente esperar un tiempo prudencial para actualizar las Normas de dicho Marco Normativo, con el fin de facilitar la estabilidad y asimilación de los criterios y ajustes conceptuales, técnicos, tecnológicos y de operación que se derivaron de la aplicación del nuevo marco de regulación y que impactaron a los diferentes usuarios de la información.

Que, en el ejercicio permanente de revisión de la regulación contable y del proceso de retroalimentación con las empresas, la CGN ha contrastado aspectos derivados de la aplicación normativa en el contexto del sector público y de los hechos económicos propios del mismo, lo cual ha conllevado al análisis de criterios para toma de decisiones de regulación, a la profundización de algunos criterios en su aplicación y a mejoras en la redacción de texto para facilitar la comprensión normativa al usuario.

Que se requiere 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, a fin de incorporar, siguiendo el enfoque lógico deductivo adoptado por la CGN, lo pertinente de las modificaciones de las NIIF en su versión 2017 y las mejoras identificadas a partir de la revisión permanente de la regulación contable y del proceso de retroalimentación con las empresas". (Subrayado fuera de texto)

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

Que el párrafo 2 del numeral 2.2. Clasificación, de la Norma de cuentas por cobrar 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, antes de la expedición de la Resolución 426 de 2019, establece:

"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". (Subrayado fuera de texto)

Que el párrafo 2 del numeral 2.2. Clasificación, de la Norma de cuentas por cobrar 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, después de la expedición de la Resolución 426 de 2019, establece: "Las cuentas por cobrar se clasificarán en la categoría de costo".

Que el numeral 5.1. Políticas contables, de la Norma de 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, modificadas por la Resolución 426 de 2019, señala:

“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.

(...)

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. ...

(...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

En el marco de sus competencias, la CGN expidió la Resolución 426 de 2019, con la cual se actualizaron 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, a fin de incorporar lo pertinente de las modificaciones de las NIIF en su versión 2017 y las mejoras identificadas a partir de la revisión permanente de la regulación contable y del proceso de retroalimentación con las empresas.

En el ejercicio de la revisión de las NIIF en su versión 2017, específicamente de la NIIF 15-Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes, se analizó la pertinencia del reconocimiento de componentes de financiación, dada la solución práctica expuesta por esa NIIF de no ajustar el importe inicial de la transacción para dar cuenta de los efectos de financiación significativos, cuando el periodo entre el momento en el que se transfiere un bien o servicio comprometido y el momento pactado para el pago sea menor o igual a un año.

Además, a partir de la información reportada por las empresas, preparada bajo el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, se contrastó la aplicación de componentes de financiación en las cuentas por cobrar y por pagar, y se identificó

que a la fecha ninguna empresa ha estimado componentes de financiación de estas partidas, como consecuencia de plazos de pago superiores a los normales en la venta o compra de bienes o de servicios.

De lo anterior se concluyó que el reconocimiento de componentes de financiación no es aplicable en el contexto de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, por lo que se eliminó la categoría del costo amortizado de la clasificación de las cuentas por cobrar y por pagar, máxime si se considera que la NIIF 15 establece como solución práctica que el componente de financiación se determine en las cuentas por cobrar o por pagar cuyo plazo de pago sea superior a un año.

Es así como, en atención a que la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, las empresas deben cambiar la política contable, una vez realizada la modificación al Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, clasificando todas las cuentas por cobrar a la categoría del costo, sin que sea necesario evaluar si corresponden a derechos para los que la empresa pacta o no plazos de pago superiores a los normales en el negocio y el sector.

CONCEPTO No. 20211100013821 DEL 07-04-2021

| | | |
|----------|----------------------------|---|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Entidades de Gobierno |
| | TEMAS | Cuentas por cobrar Otros activos Cuentas por pagar Otros pasivos Ingreso - Venta de servicios Gastos de actividades y/o servicios especializados Costo de ventas - Servicios |
| | SUBTEMAS | Tratamiento contable de los costos asociados al agendamiento y a la aplicación de la vacuna contra el COVID-19, y de los costos asociados a la verificación, apoyo a los prestadores de servicios de salud y validación de vacuna aplicada. |

| | | |
|----------|----------------------------|---|
| 2 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Cuentas por cobrar Otros pasivos Ingreso - Venta de servicios Costo de ventas de servicios |
| | SUBTEMAS | Tratamiento contable de los costos asociados al agendamiento y a la aplicación de la vacuna contra el COVID-19, y de los costos asociados a la verificación, apoyo a los prestadores de servicios de salud y validación de vacuna aplicada. |

Doctora
 MIRYAM MARLENY HINCAPIÉ CASTRILLÓN
 Subcontadora de Centralización de la Información
 U.A.E. Contaduría General de la Nación
 Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20210010013482, el día 26 de febrero de 2021, mediante la cual solicita concepto relacionado a la afectación contable de las entidades de SIF Nación, según lo dispuesto en los artículos 24 y 25 de Decreto 109 de 2021 y la Resolución 166 de 2021 del Ministerio de Salud y Protección Social.

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

CONSIDERACIONES

El Decreto 109 de 2021, Por el cual se adopta el Plan Nacional de Vacunación contra el COVID -19 y se dictan otras disposiciones, decreta:

“Artículo 1. Objeto. El presente decreto tiene por objeto adoptar el Plan Nacional de Vacunación contra el COVID-19 y establecer la población objeto, los criterios de priorización, las fases y la ruta para la aplicación de la vacuna, las responsabilidades de cada actor tanto del Sistema General de Seguridad Social en Salud como de los administradores de los regímenes especiales y de excepción, así como el procedimiento para el pago de los costos de su ejecución.

Artículo 2. Ámbito de aplicación. El presente decreto aplica a todos los habitantes del territorio nacional incluidos los extranjeros acreditados en misiones diplomáticas o consulares en Colombia, a las entidades territoriales departamentales, distritales y municipales, a las Entidades Promotoras de Salud, a las Entidades Promotoras de Salud Indígena, a los administradores de los regímenes de excepción y especiales de salud y sus operadores, a los prestadores de servicios de salud públicos y privados, incluidos los prestadores de servicios de salud indígenas, al Fondo Nacional de Salud para las Personas Privadas de la Libertad y su operador y a la Unidad Nacional para la Gestión del Riesgo de Desastres. (...)

CAPÍTULO V

PAGO DE LOS COSTOS ASOCIADOS A LA APLICACIÓN DE LA VACUNA

Artículo 22. Recursos que financian los costos asociados a la aplicación de las vacunas contra el COVID -19. Los costos asociados a la aplicación de las vacunas contra el COVID-19 se financiarán con cargo a los recursos del Fondo de Mitigación de Emergencias -FOME a través de la Subcuenta para la Mitigación de Emergencias-COVID19 del Fondo Nacional de Gestión del Riesgo de Desastres (UNGRD).

El pago correspondiente a las entidades señaladas en el presente capítulo se realizará a través de la Subcuenta para la Mitigación de Emergencias -COVID19. Los prestadores de servicios de salud, las entidades responsables del aseguramiento en salud, los administradores de los regímenes especiales y de excepción en salud, el Fondo Nacional de Salud de las personas privadas de la libertad y las entidades territoriales departamentales, distritales y municipales, cuando corresponda, deberán realizar el trámite de inscripción en los términos y condiciones definidos por el Ministerio de Salud y Protección Social.

Artículo 23. Servicios a reconocer. Con cargo a los recursos del Fondo de Mitigación de Emergencias -FOME se reconocerá a los prestadores de servicios de salud los costos asociados al agendamiento de las citas y a la aplicación de las vacunas contra el COVID-19; y a las entidades responsables del aseguramiento en salud, a los administradores de los regímenes especiales y de excepción en salud, al Fondo Nacional de Salud de las personas privadas de la libertad y a las entidades territoriales departamentales, distritales y municipales con respecto a las personas no afiliadas, los costos asociados tanto al proceso de verificación y apoyo para que los prestadores cumplan con su obligación de agendamiento, como al proceso de validación que deba adelantarse por vacuna aplicada para efectos del pago por parte de la Unidad Nacional de Gestión del Riesgo de Desastres.

Parágrafo. El Ministerio de Salud y Protección Social, establecerá la metodología para determinar los valores a reconocer y los fijará mediante acto administrativo.

Artículo 24. Procedimiento de reconocimiento y pago de los costos asociados al agendamiento y a la aplicación de la vacuna. El pago al prestador de servicios de salud de los costos asociados al agendamiento y aplicación de la vacuna se realizará en dos etapas: i) un anticipo y ii) giro del saldo de acuerdo a las dosis aplicadas.

El anticipo será solicitado con cargo al Fondo de Mitigación de Emergencias FOME, mediante la Subcuenta para la Mitigación de Emergencias-COVID19 ante la Unidad Nacional de Gestión del Riesgo de Desastres - UNGRD, por las entidades responsables del aseguramiento en salud, los administradores de los regímenes especiales y de excepción en salud, el Fondo Nacional de Salud de las personas privadas de la libertad y las entidades territoriales departamentales, distritales o municipales, esta últimas solo con respecto a la población no afiliada que tengan a cargo, en los términos definidos por el Ministerio de Salud y Protección Social.

El valor del anticipo corresponderá al 50% de lo que resulte de multiplicar el valor establecido por el Ministerio de Salud y Protección Social, por el número de vacunas que constituya la meta de vacunación de cada prestador de servicios de salud de la etapa correspondiente. La Unidad Nacional de Gestión del Riesgo de Desastre -UNGRD hará giro directo a cada prestador de servicios de salud, a los administradores de los regímenes especiales y de excepción o al Fondo Nacional de Salud de las personas privadas de la libertad, los dos últimos siempre y cuando tengan a su cargo la vacunación de su población.

El giro del saldo, correspondiente a la diferencia entre el valor de las dosis aplicadas y el anticipo, será solicitado por las entidades responsables del aseguramiento en salud, por los administradores de los regímenes especiales y de excepción en salud, por el Fondo Nacional de Salud de las personas privadas de la libertad o las entidades territoriales departamentales, distritales o municipales, a la Unidad Nacional de Gestión del Riesgo de Desastres -UNGRD según la población que tengan a cargo, teniendo en cuenta la información registrada en el sistema de información nominal PAIWEB y la correspondiente facturación de los servicios que realicen los prestadores de servicios de salud. Para el efecto, deberá verificarse si la aplicación fue en la estrategia intramural, extramural o rural dispersa. Los valores a reconocer para cada estrategia serán determinados por el Ministerio de Salud y Protección Social.

Parágrafo 1. Cada entidad responsable del aseguramiento en salud, los administradores de los regímenes especiales y de excepción en salud, el Fondo Nacional de Salud de las personas privadas de la libertad y las entidades territoriales departamentales, distritales o municipales, según corresponda, verificarán los soportes enviados por los prestadores de servicios de salud frente a la aplicación de la vacuna contra el COVID-19, la veracidad de la información, así como la consistencia de la misma y validarán los pagos que se deben realizar por vacuna aplicada. El Ministerio de Salud y Protección Social establecerá el procedimiento que se debe seguir para la validación y pago.

Artículo 25. Procedimiento de reconocimiento y pago de los costos asociados a la verificación, apoyo a los prestadores de servicios de salud y validación de vacuna aplicada. El pago de los costos asociados al apoyo que deben brindar a los prestadores de servicios de salud para que cumplan con su obligación de agendamiento y a la validación de los soportes de la aplicación de la vacuna, se realizará a las entidades responsables del aseguramiento en salud, los administradores de los regímenes especiales y de excepción en salud, el Fondo Nacional de Salud de las personas privadas de la libertad y las entidades territoriales departamentales, distritales o municipales, según corresponda, conforme al procedimiento y mecanismos que establezca el Ministerio de Salud y Protección Social.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, la Resolución 166 de 2021 del Ministerio de Salud y Protección Social, “Por la cual se adopta la metodología y se fijan los valores a reconocer por las actividades asociadas a la aplicación de la vacuna contra el COVID – 19, se define el procedimiento para su reconocimiento y pago y se dictan otras disposiciones”, resuelve:

“Artículo 4. Valor Unitario de reconocimiento y pago. Fijar los valores unitarios calculados por dosis aplicada, que resulten de la metodología establecida conforme a la siguiente tabla: (...)”

Parágrafo 3. Los valores definidos para el agendamiento y aplicación de la dosis en las diferentes estrategias contienen un 10% para las adecuaciones de los puntos de vacunación. (...)

Artículo 6. Pago del anticipo a los prestadores de servicios de salud. De acuerdo a lo establecido en el artículo 24 del Decreto 109 de 2021, a los prestadores de servicios de salud se les reconocerá un pago anticipado equivalente al 50% del valor resultante de multiplicar el número de vacunas que constituye a la meta de vacunación de la etapa para cada prestador de servicios de salud de acuerdo a la asignación de la población a vacunar realizada por las entidades responsables del aseguramiento en salud o quienes hagan sus veces, por el valor correspondiente a la estrategia vacunación intramural de cada región, de conformidad con la tabla contenida en el artículo 4 del presente acto administrativo.

Para el pago del anticipo se seguirá el siguiente procedimiento: (...)

Artículo 7. Pago del saldo o recurso restante a los prestadores de servicios de salud. El saldo o pago restante a los prestadores de servicios de salud por las actividades a su cargo, se reconocerá así: (...)

Parágrafo 1. Si los prestadores de servicios de salud no ejecutan la totalidad de los recursos girados por anticipo deberán realizar la devolución del excedente sin ejecutar, de conformidad con el resultado de la validación realizada por la entidad responsable del aseguramiento, en consideración al número de dosis aplicadas, en los términos dispuestos en el numeral 7.8 del artículo 7 de esta resolución. (...)

Artículo 8. Procedimiento para el reconocimiento y pago de los costos por verificación, apoyo y validación de las vacunas contra el COVID-19 a las entidades responsables del aseguramiento en salud. El reconocimiento y pago de los costos asociados a la verificación, apoyo y validación de las vacunas contra el COVID-19 a las entidades responsables del aseguramiento en salud, a saber: a las entidades promotoras de salud, a los administradores de los regímenes especiales y de excepción en salud, al Fondo Nacional de salud de las personas privadas de la libertad y a las entidades territoriales departamentales, distritales y municipales con respecto a las personas no afiliadas, atenderá el siguiente procedimiento: (...)” (Subrayado fuera de texto)

Marco Normativo para Entidades de Gobierno

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y modificado por la Resolución N° 167 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. (...)

6.1.1. 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.

69. Los ingresos de las entidades de gobierno surgen de transacciones con y sin contraprestación. (...)

6.1.5. Gastos

72. Los gastos son los decrementos en el potencial de servicio o 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 excedentes.

6.1.6. Costos

73. Los costos son los decrementos en el potencial de servicio o 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, con independencia de que se recuperen o no los costos en el intercambio, y que dan como resultado decrementos en el patrimonio.

74. Los costos contribuyen a la generación de potencial de servicio o beneficios económicos futuros, fundamentalmente, por la venta de bienes y la prestación de servicios, razón por la cual tienen relación directa con los ingresos provenientes de transacciones con contraprestación.

6.2.3. Reconocimiento de ingresos

83. Se reconocen como ingresos, los incrementos en el potencial de servicio o 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 los aportes para la creación de la entidad. Para que el ingreso se pueda reconocer, la partida debe medirse fiablemente. (...)

6.2.4. Reconocimiento de gastos y costos

86. Se reconocen como gastos o costos, los decrementos en el potencial de servicio o 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 gasto o costo pueda medirse con fiabilidad.

87. Los gastos y costos se reconocen sobre la base de una asociación directa entre los cargos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos con contraprestación. 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)

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, y modificadas por la Resolución N° 218 de 2020, 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 II. PASIVOS (...)

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.

CAPÍTULO IV. INGRESOS (...)

2. INGRESOS DE TRANSACCIONES CON CONTRAPRESTACIÓN

2.1. Criterio general de reconocimiento (...)

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones con contraprestación aquellos que se originan por la venta de bienes, la prestación de servicios o el uso que terceros hacen de activos, los cuales producen intereses, derechos de explotación, arrendamientos, dividendos, participaciones o excedentes financieros, entre otros. Lo anterior, con independencia de que la transacción se realice a precios de mercado o a un precio menor a este. (...)

2.1.2. Ingresos por prestación de servicios

6. Se reconocerán como ingresos por prestación de servicios los recursos obtenidos por la entidad en la ejecución de un conjunto de tareas acordadas en un contrato. Estos ingresos se caracterizan porque tienen una duración determinada en el tiempo y buscan satisfacer necesidades de los usuarios o cumplir requerimientos contractuales previamente establecidos.

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 entidad reciba los beneficios económicos o el potencial de servicio, asociados con la transacción;

c) el grado de avance en la prestación del servicio, al final del periodo contable, puede medirse con fiabilidad;
y

d) los costos en los que se haya incurrido para la prestación del servicio y aquellos necesarios para completarla pueden medirse con fiabilidad. (...)

2.2. Medición

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

18. La entidad medirá los ingresos por la prestación de servicios de acuerdo con el grado de avance en la prestación del servicio. Para calcular el grado de avance, se tomará como referencia lo siguiente:

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

b) las inspecciones del trabajo ejecutado; o

c) la proporción de los servicios ejecutados hasta la fecha como porcentaje del total de servicios a prestar. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, indica:

“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. (...)

1322-ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD

DESCRIPCIÓN: Representa el valor de los derechos de las Entidades Obligadas a Compensar (EOC) y de las entidades que hacen parte de los regímenes especiales o exceptuados en salud por la organización y garantía en la prestación de los servicios y tecnologías en salud. (...)

1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS

DESCRIPCIÓN: Representa los valores entregados por la entidad, 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. (...)

2481-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD

DESCRIPCIÓN: Representa el valor de las obligaciones de las Entidades Obligadas a Compensar (EOC) y de las entidades que hacen parte los regímenes especiales o exceptuados en salud por la organización y garantía en la prestación de los servicios y tecnologías en salud. (...)

2901-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS

DESCRIPCIÓN: Representa el valor de los dineros recibidos por la entidad, por concepto de anticipos o avances que se originan en ventas, fondos para proyectos específicos, convenios, acuerdos y contratos, entre otros. (...)

4311-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD

DESCRIPCIÓN: Representa el valor de los ingresos que obtienen las Entidades Obligadas a Compensar (EOC) y las entidades que hacen parte de los regímenes especiales o exceptuados en salud por la organización y garantía en la prestación de los servicios y tecnologías en salud. (...)

4312-SERVICIOS DE SALUD

DESCRIPCIÓN: Representa el valor 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. (...)

5613-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD

DESCRIPCIÓN: Representa el valor de los gastos de las Entidades Obligadas a Compensar (EOC) y de las entidades que hacen parte de los regímenes especiales o exceptuados en salud por la organización y garantía en la prestación de los servicios y tecnologías en salud. (...)

6310-SERVICIOS DE SALUD

DESCRIPCIÓN: Representa el valor de los costos en que se incurre por la prestación de servicios de salud vendidos durante el periodo contable. (...) (Subrayado fuera de texto)

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 (...)

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. (...)

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. (...)

6.1.4. 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.

6.1.5. 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.

6.2.3. 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. (...)

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. (...)” (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, y modificadas por la Resolución N° 219 de 2020, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS (...)

2. CUENTAS POR COBRAR

3.1. 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. (...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS

1. INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS

1.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de actividades ordinarias aquellos que se originan por la venta de bienes, la prestación de servicios o el uso que terceros hacen de activos, los cuales producen intereses, derechos de explotación, arrendamientos, dividendos o participaciones, entre otros. (...)

1.1.2. Ingresos por prestación de servicios

6. Se reconocerán como ingresos por prestación de servicios los recursos obtenidos por la empresa en la ejecución de un conjunto de tareas acordadas en un contrato. Estos ingresos se caracterizan porque tienen una duración determinada en el tiempo y buscan satisfacer necesidades de los usuarios o cumplir requerimientos contractuales previamente establecidos.

7. Los ingresos por prestación de servicios se reconocerán cuando el resultado de una transacción pueda estimarse con fiabilidad, considerando el grado de avance en la prestación del servicio al final del periodo contable.

8. El resultado de una transacción podrá estimarse con fiabilidad cuando se cumplan los siguientes requisitos:

a) el valor de los ingresos puede medirse con fiabilidad;

b) es probable que la empresa reciba los beneficios económicos asociados con la transacción;

c) el grado de avance en la prestación del servicio, al final del periodo contable, puede medirse con fiabilidad;
y

d) los costos en los que se haya incurrido para la prestación del servicio y aquellos necesarios para completarla pueden medirse con fiabilidad. (...)

1.2. Medición

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

18. La empresa medirá los ingresos por la prestación de servicios de acuerdo con el grado de avance en la prestación del servicio. Para calcular el grado de avance se tomará como referencia lo siguiente:

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

b) las inspecciones del trabajo ejecutado; o

c) la proporción de los servicios ejecutados hasta la fecha como porcentaje del total de servicios a prestar. (...)" (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, el Catálogo General de Cuentas para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución N° 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. (...)

1322-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD

DESCRIPCIÓN: Representa el valor de los derechos de las Empresas Promotoras de Salud (EPS) por la organización y garantía en la prestación de los servicios y tecnologías en salud de los regímenes contributivo y subsidiado. (...)

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. (...)

4311-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD

DESCRIPCIÓN: Representa el valor de los ingresos que obtienen las Empresas Promotoras de Salud (EPS) por la organización y garantía en la prestación de los servicios y tecnologías en salud de los regímenes contributivo y subsidiado. (...)

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. (...)

6310-SERVICIOS DE SALUD

DESCRIPCIÓN: Representa el valor de los costos en que se incurre por la prestación de servicios de salud vendidos durante el periodo contable. (...)" (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, el tratamiento contable para el reconocimiento de los procedimientos mencionados en la Resolución 166 de 2021 del Ministerio de Salud y Protección Social, aplicará en igual medida para las entidades de gobierno como para las empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, por lo que es pertinente aclarar que para realizar el correcto reconocimiento y registro de los hechos económicos, las entidades contables públicas deben acatar lo dispuesto en el Marco Normativo que le sea aplicable.

1. Costos asociados al agendamiento y aplicación de vacunas.

Para el reconocimiento y pago de los costos asociados al agendamiento y a la aplicación de la vacuna que se realiza a las entidades prestadoras de los servicios de salud, se debe considerar que estos pagos presentan dos etapas, la primera correspondiente a un anticipo y la segunda por el pago del saldo no cubierto por el anticipo.

a. El anticipo efectuado por la Unidad Nacional de Gestión del Riesgo de Desastres (UNGRD), conforme se indica en el Decreto 109 de 2021, corresponde al 50% del valor de la multiplicación del número de vacunas asignadas para aplicar por el valor de la estrategia de vacunación intramural de cada región, y su reconocimiento se realiza en el momento en que la entidad reciba los recursos de parte de la UNGRD, para lo cual se deberá registrar un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 290190-Otros avances y anticipos de la cuenta 2901-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS, este valor se legalizará conforme se realice la vacunación y previa presentación y aprobación de la factura correspondiente.

b. La entidad realizará el reconocimiento del ingreso asociado al agendamiento y a la aplicación de la vacuna registrando un débito en la subcuenta 131990-Otras cuentas por cobrar servicios de salud de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD y un crédito en la subcuenta 431220-Servicios ambulatorios - Promoción y prevención de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD. Debe tenerse presente que del valor asignado para el agendamiento y aplicación de las vacunas se incluye un 10% correspondiente a las adecuaciones de los puntos de vacunación, concepto que se registrará en la subcuenta 431289-Servicios conexos a la salud - Centros y puestos de salud de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD.

La factura que sea emitida por los servicios prestados por la entidad prestadora de los servicios de salud, así como sus soportes, surtirán el proceso de validación por parte de la entidad responsable del aseguramiento en salud, la cual indicará si los documentos presentados están de acuerdo con lo señalado en la Resolución 166 de 2021 para efectuar su pago.

Si en el proceso de validación, la entidad responsable del aseguramiento en salud realiza observaciones al cobro realizado, y estos son susceptibles de ser corregidos e incluidos, la entidad prestadora mantendrá los derechos e ingresos reconocidos en las cuentas antes indicadas. Pero, si los documentos son devueltos y no es posible incluirlos como parte de los cobros que realiza la entidad prestadora, corresponderá a esta debitar, por los valores devueltos, la subcuenta 431220-Servicios ambulatorios - Promoción y prevención y la subcuenta 431289-Servicios conexos a la salud - Centros y puestos de salud de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD, si la devolución se realiza en el mismo periodo, o la subcuenta 589090-Otros gastos diversos de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, si la devolución corresponde a ingresos de periodos anteriores, y acreditar la subcuenta 131990-Otras cuentas por cobrar servicios de salud de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.

Cuando la factura es aceptada y los valores son certificados por la entidad responsable del aseguramiento en salud, la entidad procederá a efectuar la legalización del anticipo recibido, para lo cual debitará la subcuenta 290190-Otros avances y anticipos de la cuenta 2901-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS y acreditará la subcuenta 131990-Otras cuentas por cobrar servicios de salud de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD. Cuando el valor del anticipo se haya legalizado en su totalidad, la entidad debitará con los pagos posteriores, la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 131990-Otras cuentas por cobrar servicios de salud de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.

De otra parte, si al finalizar el proceso de vacunación asignado a la entidad prestadora, no se ejecutaron la totalidad de los recursos que fueron recibidos como anticipo, estos deberán ser reintegrados a la UNGRD, para lo cual la entidad debitará la subcuenta 290190-Otros avances y anticipos, de la cuenta 2901-AVANCES Y

ANTICIPOS RECIBIDOS, y acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

2. Costos por verificación, apoyo y validación de las vacunas.

Para el reconocimiento y pago de los costos por verificación, apoyo y validación de las vacunas contra el COVID-19 a las entidades responsables del aseguramiento en salud, estas entidades deben desarrollar las actividades correspondientes por estos conceptos a fin de reconocer los ingresos y derechos de cobro a la UNGRD.

En la medida en que las entidades realicen las actividades que tienen a cargo, reconocerán el ingreso respectivo debitando la subcuenta 132222-Programas de promoción y prevención de la cuenta 1322-ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD y acreditarán la subcuenta 431122-Programas de promoción y prevención de la cuenta 4311-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD.

Con el pago por parte de la UNGRD, la entidad debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 132222-Programas de promoción y prevención, de la cuenta 1322- ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD.

Adicionalmente, en los procedimientos antes indicados y en atención al Marco Conceptual aplicable, las entidades contables públicas deberán reconocer los costos asociados que, de manera directa, contribuyen a la obtención de estos ingresos. En este caso, por la prestación de servicios las entidades deben registrar los cargos incurridos debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 6310-SERVICIOS DE SALUD y acreditando la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 24-CUENTAS POR PAGAR o 25-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS, de acuerdo con el tipo de bien o servicio empleado en los servicios prestados.

- Unidad Nacional de Gestión del Riesgo de Desastres (UNGRD)

Conforme lo señala la Resolución 166 de 2021, la UNGRD es la entidad encargada de efectuar los giros y pagos a las entidades prestadoras de servicios de salud, así como a las entidades responsables del aseguramiento en salud, de acuerdo con los servicios prestados por estas en el proceso de previo, durante y posterior a la vacunación, por lo que aquí se indica el procedimiento contable a aplicar por esta entidad:

1. En relación con los giros y pagos realizados por los costos de agendamiento y aplicación de la vacuna los registros contables que debe realizar la entidad son los siguientes:

a. En el momento en que la UNGRD realice el giro del anticipo a las entidades prestadoras, deberá registrar un débito en la subcuenta 190690-Otros avances y anticipos de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

b. Cuando la UNGRD reciba la factura y sus soportes por los servicios prestados, registrará un débito en la subcuenta correspondiente de promoción y prevención de la cuenta 5613-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, con crédito a la respectiva subcuenta de promoción y prevención de la cuenta 2481-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD.

Si en el proceso de verificación realizado a las facturas y sus soportes, por parte de las entidades de aseguramiento, se devuelven documentos a la entidad prestadora que no son susceptibles de incluir en los cobros realizados por las entidades prestadoras, la UNGRD deberá afectar el registro anterior debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 2481-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD y acreditando la respectiva subcuenta de la cuenta 5613-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD.

Cuando las entidades de aseguramiento certifiquen que los valores incluidos en las facturas y sus soportes son correctos, la UNGRD reconocerá el pago a las entidades prestadoras, para lo cual afectará el valor reconocido por el anticipo entregado, debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 2481-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, y acreditando la subcuenta 190690-Otros avances y anticipos, de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS. Cuando los valores entregados por el anticipo se hayan legalizado en su totalidad y la UNGRD deba cancelar los cobros a las entidades prestadoras por concepto de agendamiento y aplicación de vacunas, con el giro debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 2481-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, y acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Si al finalizar las etapas de agendamiento y aplicación de las vacunas, existen recursos no ejecutados del anticipo entregado a las entidades prestadoras, estos recursos deben ser reintegrados a la UNGRD, para lo cual, en el momento en que las entidades prestadoras realicen el giro de los recursos, la UNGRD debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 190690-Otros avances y anticipos de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS.

2. En relación con el reconocimiento y pago que debe realizar la UNGRD por concepto de los costos por verificación, apoyo y validación de las vacunas contra el COVID-19 a las entidades responsables del aseguramiento en salud, una vez estas entidades remitan la factura con sus soportes, de acuerdo con lo señalado en la Resolución 166 de 2021, la UNGRD debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 5613-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD y acreditará la respectiva subcuenta de la cuenta 2481-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD.

En el momento en que la UNGRD realice el pago debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 2481-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD y acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

CONCEPTO No. 20211100014311 DEL 09-04-2021

| | | |
|----------|----------------------------|--|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Cuentas por cobrar Ingresos – Venta de servicios |
| | SUBTEMAS | Reconocimiento del derecho e ingreso por la prestación de servicios de Patios Oficiales. |

Doctor
 WARNER DELGADO GARCÍA
 Contador
 Centro de Diagnóstico Automotor de Tuluá
 Tuluá, Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20211400013722, el día 1 de marzo de 2021, mediante la cual se solicita conceptuar sobre lo siguiente:

El objeto social del Centro de Diagnóstico Automotor de Tuluá Limitada “(...) incluye veintiún (21) actividades relacionadas con la Seguridad Vial, siendo su actividad principal la prestación de servicios de Revisión Técnica Mecánica y de Emisiones Contaminantes (RTMyEC), a los propietarios de vehículos automotores del centro del Valle del Cauca y su entorno. Adicionalmente, por designación del Honorable Concejo Municipal de Tuluá, presta el servicio de Patio Oficial a los vehículos inmovilizados por las autoridades correspondientes.

El servicio de Patio Oficial prestado por el CDAT LTDA tiene las siguientes características:

- *Los vehículos inmovilizados por la autoridad competente, son recibidos en el Patio Oficial mediante un documento denominado INVENTARIO DE VEHÍCULOS, en el cual se registra el estado en que se recibe el vehículo, más no es un contrato que obligue al usuario del servicio a retirar el vehículo inmovilizado en un tiempo determinado, ni un título valor que le permita al CDAT LTDA hacer gestión de cobro para recaudar la cartera generada por la prestación del servicio.*
- *En el retiro de un vehículo inmovilizado en Patios intervienen tres (3) actores: El Consorcio de Servicios Integrados de Tránsito y Transporte de Tuluá Limitada (SITT) donde el usuario del vehículo inmovilizado debe pagar primero las multas correspondientes, el Departamento Administrativo de Movilidad y Seguridad Vial (DAMSV) quien expide la orden de salida del vehículo inmovilizado y el Centro de Diagnóstico Automotor de Tuluá Limitada (CDAT LTDA) quien entrega el vehículo inmovilizado y en ese momento factura el valor del servicio prestado.*

Es decir, la entrega de los vehículos inmovilizados y por supuesto los ingresos de Patios, dependen de los trámites que previamente realice el usuario ante la autoridad competente, por lo cual el CDAT LTDA no puede dar salida al vehículo sin que se surta el trámite mencionado.

- *El valor de los ingresos no pueden medirse con fiabilidad sino hasta el momento en que el usuario retira el vehículo del Patio Oficial, debido a que la determinación del valor a cargo del infractor por concepto de este servicio se hace con base en distintas variables, entre ellas los acuerdos de pago, los descuentos o amnistías que se puedan otorgar a los infractores, además es preciso adelantar una conciliación frente al inventario físico actualizado de los vehículos inmovilizados que se encuentran en proceso de cobro por parte del Departamento Administrativo de Movilidad y Seguridad Vial (DAMSV).*
- *Existe un alto grado de incertidumbre sobre la probabilidad de que la empresa reciba los beneficios económicos asociados con la transacción, pues confrontados los ingresos estimados frente a los ingresos reales por vehículo retirados de los patios oficiales durante los últimos años, la proporción fue 2,41% en 2017, 2,00% en 2018, 2,28% en 2019 y 2,04% en 2020, es decir que en promedio la probabilidad de que la empresa recibiera los beneficios económicos asociados con la transacción fue de 2,18%. Además, esta probabilidad depende de los trámites que los usuarios de los Patios Oficiales deben realizar ante el SITT y el DAMSV. Adicionalmente, se considera poco probable recibir ingresos estimados porque el CDAT LTDA y el DAMSV iniciaron un proceso de chatarrización de vehículos abandonados en los Patios Oficiales, proceso que actualmente se lleva a cabo con la empresa Colombia aseo, de acuerdo con lo establecido en la Ley 1730 de 2014.*
- *El grado de avance en la prestación del servicio, al final del periodo contable, no puede medirse con fiabilidad, debido a que es necesario establecer una conciliación de los inventarios físicos actualizados de los vehículos inmovilizados que se encuentran en proceso de cobro por parte del Departamento Administrativo de Movilidad y Seguridad Vial (DAMSV).*
- *Los costos en los que se haya incurrido durante la transacción y aquellos necesarios para completarla se pueden medir con fiabilidad. El CDAT LTDA incurre en costos totales mensuales promedio de \$15.000.000, para la prestación del servicio de Patio Oficial, correspondientes a materiales (Papelería), mano de obra Personal asignado al proceso) y costos indirectos (Agua, energía, teléfono, entre otros). (...)*

Por lo anteriormente expuesto y teniendo en cuenta las características fundamentales (Relevancia y representación fiel) y de mejora (Comparabilidad, verificabilidad, oportunidad y comprensibilidad) que debe tener la información financiera; comedidamente le solicitamos indicarnos si es procedente registrar los ingresos de Patios Oficiales en el momento en que el usuario retira el vehículo (Como lo hacemos actualmente), es decir cuando se liquida y factura el valor real del servicio prestado, cuyo valor promedio mensual es de \$17.000.000, puesto que hacerlo de manera estimada antes de que el usuario retire el vehículo, constituye una mera expectativa de ingreso poco probable de cumplirse, según análisis estadístico realizado por el área financiera del CDAT LTDA y la realidad económica de la empresa.”

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 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 modificado por la Resolución 168 de 2020, señala:

“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. (...)

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.” (Subrayado fuera del texto)

Precisa el principio de contabilidad pública Devengo así:

“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.”

En complemento, define los activos como: “(...) 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.”

Por su parte, sobre los ingresos por prestación de servicios, en el Capítulo IV. Ingresos de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, en especial por la Resolución 426 de 2019, se establece:

“1.1.2. Ingresos por prestación de servicios

6. Se reconocerán como ingresos por prestación de servicios los recursos obtenidos por la empresa en la ejecución de un conjunto de tareas acordadas en un contrato. Estos ingresos se caracterizan porque tienen una duración determinada en el tiempo y buscan satisfacer necesidades de los usuarios o cumplir requerimientos contractuales previamente establecidos.

7. Los ingresos por prestación de servicios se reconocerán cuando el resultado de una transacción pueda estimarse con fiabilidad, considerando el grado de avance en la prestación del servicio al final del periodo contable.

8. El resultado de una transacción podrá estimarse con fiabilidad cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- a) el valor de los ingresos puede medirse con fiabilidad;
- b) es probable que la empresa reciba los beneficios económicos asociados con la transacción;
- c) el grado de avance en la prestación del servicio, al final del periodo contable, puede medirse con fiabilidad;
- y
- d) los costos en los que se haya incurrido para la prestación del servicio y aquellos necesarios para completarla pueden medirse con fiabilidad.

9. Cuando el resultado de una transacción, que implique la prestación de servicios, no pueda estimarse de forma fiable, los ingresos correspondientes se reconocerán como tales solo en la cuantía de los costos reconocidos que se consideren recuperables.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

En aplicación del principio de devengo, según el cual el reconocimiento de los hechos económicos se realiza cuando surgen los derechos y obligaciones o cuando la transacción u operación que origina el hecho incide en los resultados del período, la entidad deberá reconocer el ingreso y el derecho que en el caso de los activos corresponderán a recursos controlados, que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener beneficios económicos.

En relación con la prestación de servicios, la Norma de Ingresos ordinarios dispone que el ingreso y el derecho se reconocerá cuando el resultado de una transacción pueda estimarse con fiabilidad y esto ocurre cuando se cumplen 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.

Si se determina que se cumplen las condiciones anteriormente mencionadas, los ingresos por la prestación de servicios de Patios Oficiales se reconocerán como cuentas por cobrar e ingresos por el valor de la transacción, esto es, por el valor que se espera recaudar, mediante un débito en la subcuenta 131724-Servicios de parqueadero de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS y un crédito en la subcuenta 439030-Servicios de parqueadero de la cuenta 4390-OTROS SERVICIOS.

No obstante, si como consecuencia del análisis se determina el no cumplimiento de tales requisitos, toda vez que no se cuenta con suficiente grado de certidumbre del recaudo de estos recursos ni control sobre los mismos, no se podrá reconocer los derechos ni los ingresos por la prestación de servicios de Patios Oficiales y procederá solo a revelarlos en cuentas de orden como un activo contingente, hasta que las incertidumbres hayan desaparecido y la entrada de beneficios económicos a la empresa pase a ser prácticamente cierta.

En consecuencia, registrará un débito en la subcuenta 819090-Otros activos contingentes de la cuenta 8190-OTROS ACTIVOS CONTINGENTES y un crédito en la subcuenta 890590-Otros activos contingentes por el contrario de la cuenta 8905-ACTIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR).

Ahora bien, el manual de políticas contables adoptado deberá estar acompañado de políticas operativas que describan la forma en que la entidad desarrollará las actividades contables, en ese sentido, para el caso particular, la empresa deberá institucionalizar un procedimiento para el reconocimiento del ingreso por la prestación de servicios de Patios Oficiales, canales de comunicación entre las áreas involucradas, documentos soporte, entre otros procesos necesarios para que los registros contables se realicen de forma oportuna y la información financiera cumpla con las características de relevancia y representación fiel contenidas en el Marco Normativo para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

CONCEPTO No. 20211100016381 DEL 15-04-2021

| | | |
|----------|----------------------------|--|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Cuentas por cobrar |
| | SUBTEMAS | La cuenta y subcuenta contable para registrar la cuenta por cobrar a la Unidad Nacional para la Gestión del Riesgo de Desastres (UNGRD), con motivo de los hechos económicos derivados de la Resolución 166 de 2021 del Ministerio de Salud y Protección Social. |

Doctora
 Marinella Zuluaga Castaño
 Contadora Pública
 Red de Salud del Norte E.S.E.
 Santiago de Cali, Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20210010017002, el día 4 de marzo de 2021, mediante la cual consulta:

“De manera atenta, como contadora de la Red de Salud Norte E.S.E de Santiago de Cali con código 220376001, solicito comedidamente información referente al registro de la vacunación COVID 19 realizada por las entidades en salud de primer nivel, que según Resolución 166 de febrero 2021 del Ministerio de Salud debe ser cobradas al Fondo Nacional de Gestión del Riesgo de Desastres, pero no se cuenta con la claridad si en las cuentas de deudores del Marco Normativo de empresas que no Cotizan ni Administran ahorro del público, afecta RÉGIMEN ESPECIAL, u Otras Entidades”

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

CONSIDERACIONES

La Resolución 166 de 2021 del Ministerio de Salud y Protección Social “Por la cual se adopta la metodología y se fijan los valores a reconocer por las actividades asociadas a la aplicación de la vacuna contra el COVID-19, se define el procedimiento para su reconocimiento y pago y se dictan otras disposiciones”, indica:

“Artículo 1. Objeto. La presente resolución tiene por objeto adoptar la metodología para determinar los valores a reconocer tanto a los prestadores de servicios de salud, por los costos asociados al agendamiento de las citas y a la aplicación de las vacunas contra el COVID-19, como a las entidades responsables del aseguramiento en salud, por los costos asociados al proceso de validación que deba adelantarse por vacuna aplicada para efectos del pago y al proceso de verificación y apoyo para que los prestadores cumplan con su obligación de agendamiento; así como fijar los valores a reconocer y definir el procedimiento para su

reconocimiento y pago por parte del Fondo Nacional de Gestión del Riesgo de Desastres (UNGRD). ”
(Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, el Catálogo General de Cuentas (CGC) para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 139 de 2015 y sus modificaciones, señala:

“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. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, este ente regulador se pronunció sobre el reconocimiento contable de los hechos económicos derivados del Decreto 109 de 2021 y la Resolución 166 de 2021 del Ministerio de Salud y Protección Social, mediante el concepto contable con radicado N° 20211100013821, del 7 de abril de 2021, dirigido a la doctora Miryam Marleny Hincapié Castrillón, Subcontadora de Centralización de la Información de la CGN, señalando lo siguiente:

“1. Costos asociados al agendamiento y aplicación de vacunas.

Para el reconocimiento y pago de los costos asociados al agendamiento y a la aplicación de la vacuna que se realiza a las entidades prestadoras de los servicios de salud, se debe considerar que estos pagos presentan dos etapas, la primera correspondiente a un anticipo y la segunda por el pago del saldo no cubierto por el anticipo.

(...)

b. La entidad realizará el reconocimiento del ingreso asociado al agendamiento y a la aplicación de la vacuna registrando un débito en la subcuenta 131990-Otras cuentas por cobrar servicios de salud de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD y un crédito en la subcuenta 431220-Servicios ambulatorios - Promoción y prevención de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD. Debe tenerse presente que del valor asignado para el agendamiento y aplicación de las vacunas se incluye un 10% correspondiente a las adecuaciones de los puntos de vacunación, concepto que se registrará en la subcuenta 431289-Servicios conexos a la salud - Centros y puestos de salud de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, la Red de Salud del Norte E.S.E. de Santiago de Cali debe registrar la cuenta por cobrar a la UNGRD, por los costos asociados al agendamiento de las citas y a la aplicación de las vacunas contra el COVID-19, en la subcuenta 131990-Otras cuentas por cobrar servicios de salud de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.

CONCEPTO No. 20211100016411 DEL 15-04-2021

| | | |
|---|------------------------|--|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Cuentas por cobrar Ingreso – Venta de servicios |
| | SUBTEMAS | La cuenta y subcuenta contable para el registro de los ingresos por concepto de los servicios de agendamiento de las citas y de la aplicación de las vacunas contra el COVID-19. |

Doctora
 MIREYA MENESES MENESES
 Contadora Pública
 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° 20211400018132, el día 9 de marzo de 2021, mediante la cual solicita se indique la cuenta contable para registrar el ingreso por vacunas de COVID-19.

Me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Resolución 166 de 2021 del Ministerio de Salud y Protección Social “Por la cual se adopta la metodología y se fijan los valores a reconocer por las actividades asociadas a la aplicación de la vacuna contra el COVID-19, se define el procedimiento para su reconocimiento y pago y se dictan otras disposiciones”, indica:

“Artículo 1. Objeto. La presente resolución tiene por objeto adoptar la metodología para determinar los valores a reconocer tanto a los prestadores de servicios de salud, por los costos asociados al agendamiento de las citas y a la aplicación de las vacunas contra el COVID-19, como a las entidades responsables del aseguramiento en salud, por los costos asociados al proceso de validación que deba adelantarse por vacuna aplicada para efectos del pago y al proceso de verificación y apoyo para que los prestadores cumplan con su obligación de agendamiento; así como fijar los valores a reconocer y definir el procedimiento para su reconocimiento y pago por parte del Fondo Nacional de Gestión del Riesgo de Desastres (UNGRD).

(...)

Artículo 4. Valor Unitario de reconocimiento y pago. (...)

Parágrafo 3. Los valores definidos para el agendamiento y aplicación de las dosis en las diferentes estrategias contienen un 10% para las adecuaciones de los puntos de vacunación.” (Subrayado fuera de texto)

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 (RCP) mediante la Resolución 139 de 2015 y sus modificaciones, señala:

“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.

(...)

4312 – SERVICIOS DE SALUD

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

Se entiende por “unidad funcional”, el conjunto de procesos específicos, y los procedimientos y actividades que los componen, los cuales son ejecutados dentro de una secuencia y límites técnicamente definidos, en donde es posible visualizar, analizar e intervenir el proceso global de la venta o producción del servicio.

Por su parte, los centros de costos corresponden a la agrupación física y/o funcional de los procesos de producción donde pueden asignarse, de manera clara e independiente, recursos (físicos, tecnológicos y humanos) para la generación del servicio.” (Subrayado fuera de texto)

La CGN emitió el concepto con radicado N° 20211100013821, del 7 de abril de 2021, dirigido a la doctora Miryam Marleny Hincapié Castrillón, Subcontadora de Centralización de la Información de la CGN, mediante el cual se desarrolla el procedimiento para el reconocimiento contable de los hechos económicos derivados del Decreto 109 de 2021 y la Resolución 166 de 2021 del Ministerio de Salud y Protección Social, señalando lo siguiente:

“1. Costos asociados al agendamiento y aplicación de vacunas.

Para el reconocimiento y pago de los costos asociados al agendamiento y a la aplicación de la vacuna que se realiza a las entidades prestadoras de los servicios de salud, se debe considerar que estos pagos presentan dos etapas, la primera correspondiente a un anticipo y la segunda por el pago del saldo no cubierto por el anticipo.

(...)

b. La entidad realizará el reconocimiento del ingreso asociado al agendamiento y a la aplicación de la vacuna registrando un débito en la subcuenta 131990-Otras cuentas por cobrar servicios de salud de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD y un crédito en la subcuenta 431220-Servicios ambulatorios - Promoción y prevención de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD. Debe tenerse presente que del valor asignado para el

agendamiento y aplicación de las vacunas se incluye un 10% correspondiente a las adecuaciones de los puntos de vacunación, concepto que se registrará en la subcuenta 431289-Servicios conexos a la salud - Centros y puestos de salud de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD". (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Las entidades prestadoras de los servicios de salud registrarán los derechos de cobro a la UNGRD, por los costos para el agendamiento de las citas y la aplicación de las vacunas contra el COVID-19, debitando la subcuenta 131990-Otras cuentas por cobrar servicios de salud, de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD, y acreditando la subcuenta 431220-Servicios ambulatorios - Promoción y prevención, de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD.

Es pertinente aclarar que en el valor asignado para los costos de agendamiento de las citas y aplicación de las vacunas contra el COVID-19 se incluye un 10% correspondiente a las adecuaciones de los puntos de vacunación, concepto que se registrará en la subcuenta 431289-Servicios conexos a la salud - Centros y puestos de salud de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD.

CONCEPTO No. 20211100021951 DEL 29-04-2021

| | | |
|---|------------------------|--|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Entidades de Gobierno |
| | TEMAS | Otros activos Cuentas por pagar Gastos por transferencias y subvenciones |
| | SUBTEMAS | Tratamiento contable de los convenios firmados entre el Fondo Financiero Distrital de Salud – FFDS y las Subredes Integradas de Servicios de Salud – SISS. Reconocimiento de los recursos entregados en administración por parte de las Subredes Integradas de Servicios de Salud – SISS a la Dirección Distrital de Tesorería para la ejecución de los convenios firmados con el Fondo Financiero Distrital de Salud – FFDS. |

| | | |
|---|------------------------|--|
| 2 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Cuentas por cobrar Otros pasivos Ingresos por transferencias y subvenciones |
| | SUBTEMAS | Tratamiento contable de los convenios firmados entre el Fondo Financiero Distrital de Salud – FFDS y las Subredes Integradas de Servicios de Salud – SISS. Reconocimiento de los recursos entregados en administración por parte de las Subredes Integradas de Servicios de Salud – SISS a la Dirección Distrital de Tesorería para la ejecución de los convenios firmados con el Fondo Financiero Distrital de Salud – FFDS. |

Doctor
 JUAN CAMILO SANTAMARÍA HERRERA
 Subdirector de Consolidación, Gestión e Investigación
 Secretaria Distrital de Hacienda
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación – CGN, radicada con el N° 202100100190102, el 15 de marzo de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

En el marco de ejecución de recursos de salud, el Distrito Capital a través del FONDO FINANCIERO DISTRITAL DE SALUD - FFDS, suscribe convenios con las SUBREDES INTEGRADAS DE SERVICIOS DE SALUD – SISS, entidades descentralizadas que poseen autonomía, administrativa, presupuestal y financiera para elaborar las políticas

contables y de operación para dar aplicación a las Normas y Procedimientos emitidos por la Contaduría General de la Nación – CGN. En algunos convenios, la Tesorería Distrital de la Secretaría Distrital de Hacienda interviene cumpliendo una función de administración de los recursos relativos a los mismos, y para tal efecto se suscriben los respectivos convenios. Adicionalmente, según el objeto y condiciones de cada convenio, en general, se les da el tratamiento contable como: i) Recursos entregados en administración; ii) Subvenciones condicionadas; iii) Subvenciones no condicionadas; y iv) Recursos para prestar servicios de salud. (...)

El Ministerio de Salud y Protección Social tiene implementados indicadores de riesgo financiero para evaluar a las SISS, entre ellos, uno relativo al pasivo diferido, que parte de analizar los pasivos, dentro de los cuales se contempla la subcuenta 299003 Ingreso diferido por subvenciones condicionadas, en relación con algunas cuentas del activo como la 132416 Subvención por recursos transferidos por el gobierno, 1110 Depósitos en instituciones financieras, y la 1133 Equivalentes al efectivo; sin embargo, no considera la cuenta 1908 Recursos Entregados en Administración, situación que puede conllevar a una categorización de las SISS como riesgo alto, y por ende entrar a un programa de Saneamiento Fiscal y Financiero, cuando en su esencia económica, el pasivo diferido está soportado en el recurso que administra la Tesorería Distrital y que se encuentra en total disposición de las SISS.

Para aplicación y seguimiento de los indicadores, el Ministerio de Salud y Protección Social toma como soporte lo establecido en el concepto expedido por la CGN No. 20182000026411 del 4 de mayo de 2018, relativo al tratamiento contable de los recursos recibidos del Ministerio de Salud y Protección Social, el cual no incluye la ya mencionada situación que se presente en el Distrito, en la que a través de un convenio la Secretaría Distrital de Hacienda, administra los recursos de algunas Subredes, a través de las cuentas contables 2902 RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, y 1908 RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN respectivamente. (...)

En virtud de lo expuesto, y teniendo en cuenta la particularidad de las transacciones presentadas en el Distrito Capital, de manera atenta, solicitamos concepto al procedimiento contable descrito anteriormente, y relacionado con la administración de los recursos entregados a las SISS, a través de un depósito en la Dirección Distrital de Tesorería, los cuales se amortizan en la medida que se ejecutan.

Lo anterior, con el objeto de que el Ministerio de Salud y Protección Social, incluya la subcuenta 190801 En administración de la cuenta 1908 Recursos entregados en administración, para el cálculo del indicador de riesgo financiero en la evaluación que realiza a las SISIS (Sic), dado que, si bien estos dineros son propiedad de las SISS, están siendo administrados a través de la Tesorería Distrital, situación que a efectos de evaluación no es admitida por el Ministerio de Salud y Protección Social, hasta tanto se tenga un lineamiento sobre el particular por parte de la CGN.

Es importante aclarar, que las obligaciones que se contraen por las SISS, al registrar la transferencia condicionada a la ejecución de los recursos realizada por el sector Central en la subcuenta 299003 Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990 OTROS PASIVOS DIFERIDOS, la misma se encuentra respaldada en el activo en la subcuenta 190801 En Administración de la cuenta 1908 RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

CONSIDERACIONES

El Acuerdo Distrital 20 de 1990, indica:

“Artículo 8º.- Créase el "Fondo Financiero Distrital de Salud", encargado de recaudar y administrar los recursos del situado fiscal, rentas cedidas al Distrito, impuesto al valor agregado por seguros obligatorios de vehículos a motor y en general la totalidad de los recursos captados por el Distrito Especial de Bogotá y provenientes de diferentes fuentes públicas y privadas destinadas al sector salud, como un establecimiento público del orden distrital, con personería jurídica, autonomía administrativa y patrimonio independiente.” (Subrayado fuera del texto)

El Acuerdo de servicios para la administración delegada de los recursos suscrito entre Fondo Financiero Distrital de Salud (FFDS), Subred Integrada de Servicios de Salud Centro Oriente – ESE (La SUBRED) y la Secretaría Distrital de Hacienda – Dirección Distrital de Tesorería, firmado el 28 de diciembre de 2018, establece:

“CLÁUSULA PRIMERA – OBJETO: El objeto del presente documento es adoptar el procedimiento que utilizarán las partes, así como los términos y condiciones de operación para que la SDH-DDT ejerza la administración que le es delegada por parte del FFDS-SDS y la SUBRED. (...)”

CLÁUSULA TERCERA – PROCEDIMIENTO: La ejecución de los recursos cuya administración se delega por El FFDS-SDS y La SUBRED a la SDH-DDT se ejercerá mediante el procedimiento que se describe en la presente cláusula, que las partes declaran conocer y se comprometen a aplicar rigurosamente en cuanto les corresponda, según los pasos descritos a continuación:

3.1 EJECUCIÓN DE LOS RECURSOS Y CONSTITUCIÓN DE DEPÓSITOS EN FAVOR DE LA SUBRED:

1. El FFDS programará el PAC correspondiente a estos recursos en SISPAC.
2. La OGI y OC (DDT) crearán el concepto “Depósito SUBRED CENTRO ORIENTE – HOSPITAL SANTA CLARA” en el árbol de conceptos de tesorería y lo parametrizarán en el concepto de Acreedores Varios / Fondo de Terceros /Depósitos.
3. La OC (DDT) incluirá el concepto de “Depósitos SUBRED CENTRO ORIENTE – HOSPITAL SANTA CLARA” en el EDT.
4. La DDT tramitará la apertura de la(s) cuenta(s) bancaria(s) y su parametrización como cuentas de control de tesorería en su sistema de información.
5. La SPFI (DDT) informará al FFDS la(s) cuenta(s) que debe(n) incluir en la Orden de Pago para el giro de los recursos, así como los valores en que debe distribuir el giro hacia cada cuenta bancaria.
6. El FFDS radicará una Orden de Pago Con Situación de Fondos en el sistema de información de la DDT con forma de pago “Nota Débito”, ejecutando presupuestalmente la transferencia a favor de LA SUBRED. El valor de esta orden de pago debe venir endosado en su totalidad en favor de la DDT, según las) cuentas) bancaria(s) y montos que haya informado la SPFI (DDT).
7. La OGI (DDT) legalizará los recursos ingresados en las cuentas bancarias afectando el concepto “Depósito SUBRED CENTRO ORIENTE – HOSPITAL SANTA CLARA”.
8. La OGI (DDT) reportará a LA SUBRED y al FFDS, el día hábil siguiente de la transacción, el ingreso de los recursos a la(s) cuenta(s) bancarias) abierta(s) para el depósito a favor de LA SUBRED, adjuntando soporte de la transacción.
9. Los asientos contables a realizar por cada parte son:

9.1. El FFDS debe constituir una operación de enlace (cuenta por pagar a favor de LA SUBRED), al radicar la orden de pago (OP) procede a cancelar la cuenta por pagar contra la operación enlace (47) con la SDH ejecutando el presupuesto.

9.2. La SGCH registrará una operación enlace de gasto (57) con el FFS cuya contrapartida es la cuenta de “Recursos Recibidos en Administración”, es decir el depósito a favor de LA SUBRED.

9.3 La SUBRED registrará una cuenta por cobrar correspondiente a los “Recursos en Administración” entregados a la DDT contra el ingreso.”

Por su parte, el Convenio Interadministrativo No. 1201-2018, suscrito entre la Secretaría Distrital de Salud-Fondo Financiero Distrital de Salud, la Empresa de Renovación Urbana y la Subred integrada de servicios de salud Centro Oriente, en el cual se establece:

“1).- OBJETO: “Aunar esfuerzos y recursos administrativos, económicos y técnicos que permitan efectuar las acciones necesarias para el desarrollo integral del proyecto de reposición y dotación de la nueva UMHES Santa Clara y CAPS del Conjunto Hospitalario San Juan de Dios, (...)”

2).- ALCANCE DEL OBJETO: En cumplimiento del objeto del convenio las partes se comprometen de acuerdo con los compromisos de cada entidad, a desarrollar las acciones necesarias para el adecuado desarrollo del Proyecto, teniendo en cuenta las obligaciones derivadas de cada una de las siguientes Fases: 1- Pre-construcción; 2- Construcción; 3- Alistamiento; 4- Operativa, 5- Entrega Final de la Infraestructura y la Dotación. (...)

8) COMPROMISOS DE LAS PARTES:

COMPROMISOS DE LAS SDS-FFDS

Además de las inherentes al objeto, la SDS-FFDS se compromete en especial a:

8.1. GENERALES

1. Exigir la ejecución idónea del objeto del convenio, bajo las condiciones y características previstas.
2. Ejercer el control sobre el cumplimiento del objeto del convenio a través del Supervisor del mismo.
3. Suministrar los elementos necesarios para la ejecución del contrato si a ello hubiere lugar. (...)
7. Verificar a través del supervisor del convenio, el cumplimiento a las condiciones establecidas en la Directiva 01 de 2011 relacionada con la inclusión económica de las personas vulnerables, marginadas y/o excluidas de la dinámica productiva de la ciudad (cuando haya lugar).
8. Hacer seguimiento a la correcta destinación de los recursos aportados para el cumplimiento del objeto del convenio. En el evento en que se evidencie una destinación de los recursos desembolsados diferentes a lo relacionado con el objeto del Convenio, dará lugar a la terminación del mismo. (...)

COMPROMISOS DE LA SUBRED

8.3. Generales

1. Cumplir a cabalidad con el objeto y las obligaciones del convenio, observando en todo momento, el régimen de contratación, acatando la Constitución, la Ley y demás normas pertinentes. (...)

3. Atender las recomendaciones que durante el desarrollo del convenio le imparta la Secretaría Distrital de Salud – Fondo Financiero Distrital de Salud, a través del supervisor designado para el efecto por la SDS-FFDS.”

En relacionado con la regulación contable pública, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y modificado por la Resolución 167 de 2020, establece:

“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.

40. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta debe primar cuando exista conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.” (Subrayado fuera de texto)

Además, el Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales incorporado al Marco Normativo para Entidades de Gobierno por la Resolución No. 006 de 2017 y sus modificaciones, establece:

“1. OPERACIONES DE LA TESORERÍA CENTRALIZADA

La tesorería centralizada es la dependencia encargada de administrar recursos financieros y recaudar y pagar por cuenta de las entidades de gobierno. Esta tesorería realiza los recaudos de los ingresos y los giros a la entidad del mismo nivel, bien sea nacional o territorial. Así mismo, administra los excedentes de liquidez.

Con el flujo de los recursos, las entidades que intervienen deben estar informadas para corresponder las operaciones recíprocas de los fondos entregados y recibidos, de las operaciones de enlace y de los recursos entregados y recibidos en administración. (...)

1.2. Operaciones de enlace

Las operaciones de enlace se utilizan para el registro del recaudo, por parte de la tesorería centralizada, de derechos de otras entidades por los ingresos devengados y el flujo por las obligaciones originadas en la emisión y colocación de títulos de deuda y préstamos por pagar de otras entidades del mismo nivel y, en consecuencia, sirven en las entidades para cancelar derechos y reconocer obligaciones.

1.2.1. Recaudos y reclasificación en la entidad

Los recursos recaudados en las cuentas bancarias de la tesorería centralizada se registrarán debitando las subcuentas que correspondan de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL o las subcuentas de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, según corresponda, y acreditando la subcuenta 472080-Recaudos de la cuenta 4720-OPERACIONES DE ENLACE.

Por su parte, la entidad debitará la subcuenta 572080-Recaudos de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE y acreditará el activo o pasivo que cumpla con la definición del elemento y atienda al hecho económico. (...)

1.3. Recursos administrados por un sistema de cuenta única

1.3.1. Recaudo

El recaudo de los recursos administrados por parte de la tesorería centralizada, por un sistema de cuenta única, se registrará debitando la subcuenta 110604-Recaudos SCUN de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL o la subcuenta de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, según corresponda, y acreditando la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por su parte, la entidad que entrega los recursos en administración a la tesorería centralizada 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.

1.3.2. Giro

El giro de los recursos administrados por parte de la tesorería centralizada, por un sistema de cuenta única, se registrará debitando la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta 110601-Cajero de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL o la subcuenta de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, según corresponda.

Por su parte, la entidad que entrega los recursos en administración a la tesorería centralizada cancelará la obligación debitando las subcuentas y cuentas del pasivo que corresponda y acreditando la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.” (Subrayado fuera de texto)

En complemento, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, incorporado al Marco Normativo para Entidades de Gobierno por la Resolución 386 de 2018 y modificado por la Resolución 090 de 2020, sobre recursos entregados en administración a tesorerías centralizadas, señala:

“Con la entrega de los recursos a la tesorería centralizada, la entidad debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN o, en el caso del plan de activos para beneficios a los empleados, 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. Tales recursos se mantendrán como entregados en administración, con independencia de que la tesorería centralizada constituya un portafolio de inversiones con dichos recursos.

Cuando la tesorería centralizada realice giros con los recursos entregados en administración, la entidad debitará la subcuenta de la cuenta que identifique el activo que se genere o el pasivo que se cancele y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN

ADMINISTRACIÓN o, en el caso del plan de activos para beneficios a los empleados, 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.

Cuando los rendimientos financieros generados por los recursos entregados en administración se asignen a la entidad que los controla, la entidad los registrará debitando la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN o 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 480232-Rendimientos sobre recursos entregados en administración de la cuenta 4802-FINANCIEROS o 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. (...)

Con el traslado de recursos por parte de la tesorería centralizada, la entidad 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.”

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:

“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 sin entregar nada a cambio. Las subvenciones pueden estar o no condicionadas y pueden ser reintegrables, dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones. (...)

5. Las subvenciones se reconocerán cuando la empresa cumpla con las condiciones ligadas a ellas. Dependiendo del cumplimiento de las condiciones asociadas y del tipo de recursos que reciba la empresa, las subvenciones serán susceptibles de reconocerse como pasivos o como ingresos.

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

CONCLUSIONES

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

Es menester manifestar que, para realizar el reconocimiento contable de los actos jurídicos celebrados por las entidades, 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.

Por lo anterior, corresponderá a las partes de consuno realizar juicios profesionales analizando las cláusulas pactadas, identificando si en la entrega de los recursos se han impuesto condiciones específicas, a fin de contar con información suficiente para proceder a realizar los registros contables que mejor reflejen la realidad económica de las transacciones que surjan entre las partes.

De los actos jurídicos firmados por las entidades se pueden identificar las siguientes situaciones: a) entrega de recursos mediante una relación de agencia o mandato, en la cual, la entidad cedente o principal mantiene el control sobre los mismos, posee derecho pleno sobre el potencial de servicio o sobre los beneficios económicos asociados a estos; b) entrega de recursos donde la entidad receptora desarrolla por su cuenta y riesgo todas las actividades inherentes y necesarias para la consecución de los fines del proyecto, recibiendo como contraprestación el monto fijado como valor del contrato; c) aporte de recursos para el desarrollo de un proyecto o actividad, bajo la modalidad de operación conjunta, en la que ambas partes relacionadas en el acuerdo mantienen el control del mismo, por lo cual, las decisiones se toman de forma unánime; y, d) cesión plena del control sobre los recursos entregados, caso en el que el principal debe reconocer la entrega del dinero como una transferencia o subvención, la cual puede ser condicionada o no condicionada.

En consecuencia, por cada convenio firmado por el Distrito Capital a través del Fondo Financiero Distrital de Salud – FFDS con las Subredes Integradas de Servicios de Salud – SISS, las entidades intervinientes deberán efectuar la evaluación correspondiente y, con base en ello, realizar los registros contables a que haya lugar, de tal manera que los hechos económicos se reconozcan atendiendo a su forma económica.

Ahora bien, para el caso particular señalado en la consulta, en el que en un convenio firmado entre el FFDS y la SISS se realiza cesión de titularidad plena de recursos para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico, sin exigir contraprestación directa, dicha operación constituye un gasto por subvención para el FFDS y un ingreso por subvención para la SISS. No obstante, como se pacta que el derecho de los recursos se obtiene al momento de cumplir condiciones específicas, tal como el requisito de invertirlos específicamente en el objeto del contrato y el reintegro de los recursos que no sean ejecutados, se reconocerá un activo y un pasivo respectivamente, hasta tanto se cumplan las condiciones.

En consecuencia, cuando surja la obligación para el FFDS, este reconocerá un débito en la subcuenta 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS y un crédito en la subcuenta 240205-Otras subvenciones por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR.

Por su parte, la SISS reconoce un débito en la subcuenta 132416-Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS.

Cuando el FFDS realice el pago de los recursos a la SISS, tratándose de recursos manejados a través de la Dirección Distrital de Tesorería, el FFDS cancelará la obligación mediante un débito en la subcuenta 240205-Otras subvenciones por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 4720-OPERACIONES DE ENLACE.

Simultáneamente, la Dirección Distrital de Tesorería reconocerá la operación interinstitucional mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE y un crédito en la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, en el entendido que los recursos recibidos por la SISS son administrados a través de la Dirección Distrital de Tesorería, según se establece en el Acuerdo de servicios para la administración delegada de los recursos del 28 de diciembre de 2018 suscrito entre el FFDS, la Subred Integrada de Servicios de Salud Centro Oriente – ESE y la Secretaría Distrital de Hacienda – Dirección Distrital de Tesorería.

Mientras que, la SISS, debidamente informada, cancelará el derecho y reconocerá los recursos entregados en administración mediante un débito en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la subcuenta 132416-Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR.

Con la ejecución de los recursos la SISS 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; adicionalmente amortizará el pasivo diferido mediante el reconocimiento del ingreso por subvención registrando un débito en la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y un crédito en la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES. En tanto, el FFDS reconocerá un débito en la subcuenta 542405-Otras subvenciones por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 5424-SUBVENCIONES y un crédito en la subcuenta 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS.

Con el pago al proveedor o contratista, la SISS cancela la obligación mediante un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 24-CUENTAS POR PAGAR y un crédito en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. Por su parte, la Dirección Distrital de Tesorería registrará el desembolso al tercero mediante un débito en la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

CONCEPTO No. 20211100026091 DEL 18-05-2021

| | | |
|----------|----------------------------|---|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Cuentas por cobrar Otros ingresos Cuentas de orden deudoras - Deudoras de control Cuentas de orden deudoras - Deudoras por contra Cuentas de orden acreedoras - Acreedoras de control Cuentas de orden acreedoras - Acreedoras de control por contra |
| | SUBTEMAS | Registro en cuentas de orden de los hechos económicos relacionados con la ejecución de los proyectos del Plan Departamental de Aguas (PDA). Reconocimiento contable de la remuneración como ente gestor del PDA. |

Doctora
 YOHANA MARCELA CAMACHO VARGAS
 Apoyo Profesional Contable y Financiero
 Empresa de Servicios Públicos del Guainía S.A.S. E.S.P.
 Puerto Inírida, Guainía

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211100024792 el 14 de abril de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Actualmente me encuentro laborando en una empresa la cual firmó el Convenio Interadministrativo N° 507 de 2018 con la Gobernación del Guainía, “Para aunar esfuerzos entre el Departamento del Guainía y la Empresa de Servicios públicos del Guainía ESCALAR GUANIA S.A.S ESP. Con el fin de implementar el Programa Agua y Saneamiento para la prosperidad - Plan Departamental de Aguas del Guainía, PAP – PDA”. Los recursos percibidos a través del convenio, se pueden clasificar en Costos del gestor, que son transferidos a través del Consorcio FIA, y tienen una finalidad específica, que son los gastos de funcionamiento de la empresa, tales como prestaciones de servicios, servicios públicos, gastos de arrendamiento, y la nómina de la gerente. Y la financiación de proyectos PDA los cuales se ejecutan a través del gestor, con recursos girados a través por el Consorcio FIA o el Departamento del Guainía.

El tratamiento contable que se le haya venido dando a los recursos se viene contabilizando en la cuenta 2902 RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, por otra parte, la empresa a la fecha aún no percibe ingresos diferentes a los recursos del convenio, o ingresos que tengan que ver con la actividad económica registrada, porque aún no está operando. De aquí parte la incertidumbre del manejo, si realmente se le está reconociendo en la partida apropiada.

La afectación que trae esta operación en los Estados Financieros es significativa debido al aumento de partidas del activo y proporcional las del pasivo, y nos deja una incertidumbre financiera, ya que debo reconocer tal operación así no sean del giro ordinario de la empresa.

La empresa nunca recibirá utilidades o ganancias de los recursos recibidos, ya que los valores girados vienen con una destinación específica, la cual no genera rentabilidad, activos que no se pueden disfrutar y pasivos que no constituyen deudas corrientes.

Por otra parte, corroborar si al momento que la empresa entre en funcionamiento, se deberá reconocer la utilidad que genere la operación como ingresos de la entidad, teniendo en cuenta que la empresa no actúa como un agente, debido a que no está expuesta a los riesgos y ventajas significativas asociados con la venta de bienes o la prestación de servicios, ni tampoco cuenta con un monto de ganancia predeterminada.”

CONSIDERACIONES

La Contaduría General de la Nación, mediante la Resolución No 287 del 27 de agosto de 2019 "Por la cual se incorpora, en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los planes departamentales de agua y saneamiento básico", señala:

“... se desarrolla el procedimiento contable que aplicarán las entidades de gobierno para el registro de los hechos económicos relacionados con los aportes, créditos obtenidos y destinación de los recursos de los planes departamentales de agua y saneamiento básico (PDA), así como con el traslado de infraestructura a la empresa prestadora de servicios públicos. Este procedimiento también aplicará a las empresas de servicios públicos domiciliarios que se encuentren bajo el ámbito del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, en relación con los hechos económicos en los que estas participen.

(...)

3.2. Gastos del PDA

Los gastos del PDA definidos y aprobados por el comité respectivo serán informados por el gestor y registrados por el municipio o distrito beneficiario debitando la subcuenta que identifique la naturaleza del gasto y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta del grupo 24- CUENTAS POR PAGAR. Con el pago, se debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta del grupo 24-CUENTAS POR PAGAR y se acreditará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

En el caso de las comisiones a favor del gestor, este debitará la subcuenta 138405-Comisiones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 480813-Comisiones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS. Cuando el gestor reciba el pago, debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 138405-Comisiones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

(...)

5. CONTROL DEL PDA POR PARTE DEL GESTOR

El gestor, bien sea el departamento o la empresa de servicios públicos domiciliarios, como encargado de llevar a cabo las actuaciones necesarias para desarrollar los proyectos del PDA, registrará en cuentas de orden los hechos económicos correspondientes a su ejecución sin afectar su situación financiera, así:

Tratándose del control en la adquisición de activos o gastos asignados al proyecto, el gestor debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN y acreditará la subcuenta 891516-Ejecución de proyectos de inversión de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

En el caso de pasivos o ingresos debitará la subcuenta 991522-Ejecución de proyectos de inversión de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN.

Una vez finalice el PDA, el gestor disminuirá los saldos de las cuentas de orden”. (Subrayado fuera de texto)

Además, el párrafo 1 del numeral 2.1. Reconocimiento 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, anexo a la Resolución 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”. (Subrayado fuera de texto)

Entre tanto, el párrafo 6 del numeral 1.1.2. Ingresos por prestación de servicios de la Norma de ingresos de actividades ordinarias del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, 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”. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los planes departamentales de agua y saneamiento básico, los aportes en efectivo o en especie que se destinen para financiar el PAP-PDA del Guainía, así como los créditos obtenidos por el ente gestor en el desarrollo del mismo y cancelados con recursos de los entes territoriales, deberán ser reconocidos en la contabilidad de los entes territoriales que participen en el proyecto, teniendo en cuenta el control que ejerzan sobre los activos y las obligaciones que deban asumir.

Ahora bien, en atención a que la Empresa de Servicios Públicos del Guainía, Escalar S.A.S. E.S.P., fue designada como gestor del PAP-PDA del Guainía para llevar a cabo las actuaciones necesarias para la implementación, seguimiento y ejecución de los proyectos del PAP-PDA, de acuerdo con el Convenio Interadministrativo N° 507 del 30 de julio de 2018, le corresponderá registrar en cuentas de orden los hechos económicos relacionados a su ejecución sin afectar su situación financiera.

Por lo anterior, de conformidad con el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los planes departamentales de agua y saneamiento básico, tratándose del control en la adquisición de activos o gastos asignados al proyecto PAP-PDA, el gestor debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN y acreditará la subcuenta 891516-Ejecución de proyectos de inversión de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR). En el caso de pasivos o ingresos debitará la subcuenta 991522-Ejecución de proyectos de inversión de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN.

Por otra parte, en relación con la remuneración que reciba el Gestor por las labores que cumpla en el marco del PAP-PDA, aprobada por el Comité Directivo en su componente Desarrollo Institucional – Fortalecimiento del Gestor, se reconocerá como una cuenta por cobrar y un ingreso, cuando corresponda a un derecho originado en la ejecución de las actividades acordadas en el convenio interadministrativo, debitando la subcuenta 138405-Comisiones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta 480813-Comisiones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Por último, respecto a la consulta relacionada con el tratamiento contable de los ingresos que se generen en el momento de la operación, es necesario que remita a este ente regulador la información y contexto suficiente con el cual permita realizar un análisis de los elementos necesarios para definir un procedimiento contable.

CONCEPTO No. 20211100030921 DEL 28-04-2021

| | | |
|---|------------------------|--|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Cuentas por cobrar Otros ingresos |
| | SUBTEMAS | Tratamiento contable de los recursos que sean indispensables para el funcionamiento de la Sociedad de Activos Especiales en calidad de administradora de los bienes del Fondo para la Rehabilitación, Inversión Social y Lucha contra el Crimen Organizado (FRISCO). |

| | | |
|---|------------------------|--|
| 2 | MARCO NORMATIVO | Entidades de Gobierno |
| | TEMAS | Cuentas por pagar Otros gastos |
| | SUBTEMAS | Tratamiento contable de los recursos que sean indispensables para el funcionamiento de la Sociedad de Activos Especiales en calidad de administradora de los bienes del Fondo para la Rehabilitación, Inversión Social y Lucha contra el Crimen Organizado (FRISCO). |

Doctor
 SERGIO JORDAN QUIJANO
 Vicepresidente Administrativo y Financiero
 Sociedad de Activos Especiales S.A.S.
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211400025342, el 16 de abril de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…) en relación con lo que corresponde a los recursos indispensables para el funcionamiento de la SOCIEDAD DE ACTIVOS ESPECIALES S.A.S. y para la administración de los bienes de FRISCO, se consulta:

✓ *En los Estados Financieros de la SOCIEDAD DE ACTIVOS ESPECIALES: Cuales (Sic) son los aspectos técnico contables que debe aplicar la Sociedad en relación con los valores facturados al FRISCO por la SAE, que corresponden a los recursos de funcionamiento indispensable de la SAE en calidad de administradora de los bienes de FRISCO, para que dicha transacción sea reconocida en los estados financieros de la Sociedad.*

✓ *En los Estados Financieros del FRISCO: Cuáles son las cuentas que debe utilizar el FRISCO, quien entrega los recursos a la SOCIEDAD DE ACTIVOS ESPECIALES, para reconocer en sus estados financieros esta transacción.”*

CONSIDERACIONES

Mediante la Ley 1708 de 2014, por medio de la cual se expide el Código de Extinción de Dominio, se le asigna la administración del Fondo para la Rehabilitación, Inversión Social y Lucha contra el Crimen Organizado (FRISCO) a la Sociedad de Activos Especiales S.A.S., así:

“ARTÍCULO 90. COMPETENCIA Y REGLAMENTACIÓN. El Fondo para la Rehabilitación, Inversión Social y Lucha contra el Crimen Organizado (Frisco) es una cuenta especial sin personería jurídica administrada por la Sociedad de Activos Especiales S.A.S. (SAE), sociedad de economía mixta del orden nacional autorizada por la ley, de naturaleza única y sometida al régimen del derecho privado, de acuerdo con las políticas trazadas por el Consejo Nacional de Estupefacientes o su equivalente, con el objetivo de fortalecer el sector justicia, la inversión social, la política de drogas, el desarrollo rural, la atención y reparación a víctimas de actividades ilícitas, y todo aquello que sea necesario para tal finalidad. (...)

ARTÍCULO 91. ADMINISTRACIÓN Y DESTINACIÓN. <Artículo modificado por el artículo 22 de la Ley 1849 de 2017. El nuevo texto es el siguiente:> Los bienes sobre los que se declare la extinción de dominio, los recursos provenientes de la enajenación temprana y los recursos provenientes de la productividad de los bienes administrados, descontando aquellos destinados para el pago gradual y progresivo de los pasivos de dicho Fondo, los recursos que sean indispensables para el funcionamiento de la entidad encargada de la administración de los bienes, y las destinaciones específicas previstas en la ley, se utilizarán a favor del Estado y serán destinados así: en un veinticinco por ciento (25%) a la Rama Judicial, en un veinticinco por ciento (25%) a la Fiscalía General de la Nación, en un diez por ciento (10%) a la Policía Judicial de la Policía Nacional para el fortalecimiento de su función investigativa y el cuarenta por ciento (40%) restante para el Gobierno nacional, quien reglamentará la distribución de este último porcentaje, destinando una parte a infraestructura penitenciaria y carcelaria.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Decreto 1068 de 2015, por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Hacienda y Crédito Público, por la administración de los bienes, señala:

“ARTÍCULO 2.5.5.2.1. Reglas generales para la administración de bienes. El Administrador del FRISCO debe administrar los bienes de acuerdo con los distintos mecanismos establecidos en la Ley, y desarrollados en el presente título. Así mismo, debe realizar, entre otras actividades, el seguimiento, evaluación, control, y adopción de las medidas preventivas y correctivas a que haya lugar para procurar la debida administración de los bienes. (...)

ARTÍCULO 2.5.5.2.7. Costos y gastos de la administración de bienes. Todos los costos y gastos que se deriven de la administración de los Bienes del FRISCO, tales como saneamiento, custodia, vigilancia, conservación, mantenimiento, comercialización, así como de la obtención y verificación de la información relacionada con el estado físico, administrativo, jurídico y técnico de los mismos, serán con cargo a los recursos de la productividad de los bienes cuando estos se encuentren en dicho estado, y en caso contrario con cargo a los recursos del FRISCO, salvo lo previsto en el artículo 110 de la Ley 1708 de 2014. El Administrador del FRISCO tiene la facultad de invertir en el mantenimiento de los Bienes Improductivos con el fin de lograr su productividad, salvo en los casos que la ley 1708 de 2014 expresamente lo prohíba u otorgue exenciones para su pago. (...)

ARTÍCULO 2.5.5.11.2. Recursos de funcionamiento del Administrador del FRISCO. Para todos los efectos de interpretación y aplicación se entenderá que los recursos que sean indispensables para el funcionamiento de la entidad encargada de la administración de los Bienes del FRISCO, a los que hace alusión el artículo 91 de la Ley 1708 de 2014, comprenden los recursos requeridos para el efectivo cumplimiento de las gestiones, operaciones y gastos propios de la administración de estos bienes, e incorpora la remuneración a la que tiene derecho el Administrador del FRISCO por el ejercicio de su gestión y su naturaleza jurídica, para lo cual se tendrá como referencia el costo promedio de encargo fiduciario de administración que arroje el mercado.

Respecto de los gastos propios de los bienes del FRISCO, se efectuará la facturación correspondiente.”

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 actualizado por la Resolución 168 de 2020, establece:

“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)

Sobre los ingresos, se indica:

“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. (...)

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.” (Subrayado fuera de texto)

Sobre los recursos entregados en administración a otras entidades, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 386 de 2018 y modificado por la Resolución 090 de 2020, menciona:

“3. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A OTRAS ENTIDADES

La entidad 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 entidades, este numeral aplicará a la parte de los recursos que controle la entidad. (...)

3.4. Comisiones

La entidad que controla los recursos registrará las comisiones cobradas por la entidad que administra debitando la subcuenta 580237-Comisiones sobre recursos entregados en administración de la cuenta 5802-COMISIONES (...) y acreditando la subcuenta 249053-Comisiones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta 138405-Comisiones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 480813-Comisiones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Con el pago de dichas comisiones, la entidad que controla los recursos debitará la subcuenta 249053-Comisiones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN (...)

La entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta 138405-Comisiones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Para el debido reconocimiento de los recursos que sean indispensables para el funcionamiento de la Sociedad de Activos Especiales en calidad de administradora de los bienes del Fondo para la Rehabilitación, Inversión Social y Lucha contra el Crimen Organizado (FRISCO), la Sociedad deberá tener en cuenta que únicamente reconocerá como ingresos, aquellos recursos que generen 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, de conformidad a lo establecido en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

Por su parte, dado que el FRISCO tiene su propia contabilidad y aplica los lineamientos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, por los hechos económicos que surjan de la entrega en administración de los bienes a la Sociedad de Activos Especiales S.A.S., se deberá aplicar el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, anexo a la Resolución 386 de 2018 y modificado por la Resolución 090 de 2020. Por lo tanto, el FRISCO, quien controla los recursos, registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos, asociados a dichos recursos, con base en la información que suministre la Sociedad de Activos Especiales S.A.S.

Ahora bien, sobre los ingresos por el servicio de administración, la Sociedad de Activos Especiales S.A.S. los reconocerá como comisión cuando surja el derecho, mediante un débito en la subcuenta 138405-Comisiones

de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 480813-Comisiones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS. Mientras que, el FRISCO reconocerá un gasto debitando la subcuenta 580237-Comisiones sobre recursos entregados en administración de la cuenta 5802-COMISIONES y acreditando la subcuenta 249053-Comisiones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

CONCEPTO No. 20211100051321 DEL 25-06-2021

| | | |
|---|------------------------|---|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Entidades de Gobierno |
| | TEMAS | Cuentas por cobrar Cuentas por pagar Otros ingresos Otros gastos |
| | SUBTEMAS | Reconocimiento contable del gasto por comisiones en los recursos entregados en administración |

| | | |
|---|------------------------|--|
| 2 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Cuentas por cobrar Otros ingresos |
| | SUBTEMAS | Reconocimiento contable del gasto por comisiones en los recursos entregados en administración |

Doctora
 MARÍA VICTORIA MARTÍNEZ ZAPATA
 Líder de Programa (E) Unidad de Contaduría
 Secretaría de Hacienda
 Alcaldía de Medellín
 Medellín, Antioquia

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010037492 el 21 de junio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En los reportes de saldos por conciliar de operaciones recíprocas, que envía la Contaduría General de la Nación trimestralmente, se ha evidenciado diferencias significativas por el reconocimiento de las comisiones sobre recursos entregados en administración, debido a que el Municipio registra esta operación en la subcuenta 580237-Comisiones sobre recursos entregados en administración, en cumplimiento de lo señalado en la Resolución No. 090 del 8 de mayo de 2020, mientras que algunas Entidades de Gobierno o Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, reconocen el ingreso en subcuentas como 439014-Administración de proyectos, 430550-Servicios conexos a la educación, 480290-Otros ingresos financieros, 439022-Organización de eventos, subcuentas no incluidas en las reglas de eliminación o no correlativas con la subcuenta 580237-Comisiones sobre recursos entregados en administración.”

Con el fin de conciliar las diferencias, el Municipio en reiteradas ocasiones ha recomendado reconocer el ingreso por este concepto en la subcuenta 480813-Comisiones, como se indica en las Resoluciones No. 090 y 092 de 2020, sin embargo, en algunos casos se ha informado que dichas comisiones no son contabilizadas en la subcuenta indicada toda vez que estas constituyen el principal ingreso que recibe la entidad por su operación o que son ingresos percibidos por el desarrollo del objeto social y por tanto no es procedente contabilizarlo como otros ingresos.

Consulta:

- 1. ¿Es correcto que las entidades reconozcan estos ingresos en subcuentas diferentes a las señaladas en los procedimientos contables para el registro de los recursos entregados en administración?*
- 2. ¿De ser correcto lo anterior, en que subcuenta del gasto debe reconocer el Municipio, estas comisiones, de manera que se eliminen las diferencias en operaciones recíprocas?"*

CONSIDERACIONES

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado mediante la Resolución N° 090 del 2020, determina:

3. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A OTRAS ENTIDADES

La entidad 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 entidades, este numeral aplicará a la parte de los recursos que controle la entidad.

(...)

3.4. Comisiones

La entidad que controla los recursos registrará las comisiones cobradas por la entidad que administra debitando la subcuenta 580237-Comisiones sobre recursos entregados en administración de la cuenta 5802-COMISIONES o, en el caso de administración de recursos del plan de activos para beneficios posemplo, la subcuenta 315102-Ganancias o pérdidas del plan de activos para beneficios posemplo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR BENEFICIOS POSEMPLEO y acreditando la subcuenta 249053-Comisiones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta 138405-Comisiones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 480813-Comisiones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

(...)

4. OPERACIONES RECÍPROCAS

Las siguientes operaciones se reportarán como recíprocas:

El derecho de la entidad con la obligación de la tesorería centralizada, por los recursos entregados y recibidos en administración.

El derecho e ingreso de la entidad con la obligación y gasto de la tesorería centralizada, por los rendimientos financieros de los recursos entregados en administración.

El derecho de la entidad que controla los recursos con la obligación de la entidad pública que administra, por los recursos entregados y recibidos en administración.

El derecho y el ingreso de la entidad pública que administra con la obligación y el gasto de la entidad que controla los recursos, por las comisiones cobradas en la administración de los recursos recibidos y entregados.” (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, actualizado mediante la Resolución N° 092 del 2020, en el numeral 2.4 determina:

“2.4. Comisiones

La empresa que controla los recursos registrará las comisiones cobradas por la entidad que administra debitando la subcuenta 580237-Comisiones sobre recursos entregados en administración de la cuenta 5802-COMISIONES o, en el caso de administración de recursos del plan de activos para beneficios posemplo, la subcuenta 328003-Ganancias o pérdidas del plan de activos para beneficios posemplo de la cuenta 3280-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR BENEFICIOS POSEMPLEO y acreditando la subcuenta 249053-Comisiones de la cuenta 2490- OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Por su parte, la empresa que administra los recursos debitará la subcuenta 138405-Comisiones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 480813-Comisiones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS. (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

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

De acuerdo con el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración de la Resolución 090 de 2020, los recursos entregados en administración son aquellos, bajo el control de la entidad, que se entregan con el propósito de que la entidad que los reciba cumpla con ellos una finalidad específica.

De igual forma, establece que son recursos controlados aquellos sobre los cuales tiene la capacidad de definir su uso para obtener un potencial de servicio, a través de la aplicación de los recursos administrados a la finalidad establecida, o para generar beneficios económicos futuros, los cuales se pueden materializar en el pago de obligaciones a cargo de la entidad o en la obtención de ingresos o financiación.

Así las cosas, la Alcaldía de Medellín, como entidad que controla los recursos deberá registrar las comisiones cobradas por la entidad que administra debitando la subcuenta 580237-Comisiones sobre recursos entregados en administración de la cuenta 5802-COMISIONES y acreditando la subcuenta 249053-Comisiones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Por su parte, la empresa o entidad de gobierno que administra los recursos reconocerá las comisiones cobradas debitando la subcuenta 138405-Comisiones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta 480813-Comisiones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Ahora bien, tanto la entidad pública que administra como la entidad que controla los recursos deberán implementar procedimientos que garanticen la adecuada conciliación de la información para que los saldos y transacciones queden debida y oportunamente reconocidos y para que haya una correcta conciliación y eliminación de los saldos de operaciones recíprocas.

CONCEPTO No. 20211100056401 DEL 11-07-2021

| | | |
|----------|----------------------------|--|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Cuentas por cobrar Inventarios Asuntos no contemplados en una clasificación específica |
| | SUBTEMAS | Potestad del Comité de Sostenibilidad Contable de depurar la cartera e inventarios. |

Doctora
 ALBA LUZ HERNÁNDEZ MONTEALEGRE
 Contadora
 E.S.E. Red Salud Armenia
 Armenia, Quindío

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N°20211100034202 el 26 de mayo de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Quiero tener claridad sobre si el Comité de Sostenibilidad Contable tiene la potestad de dar de bajas contables?. Esto después de tener los suficientes soportes legales para ello.”

Mediante llamada telefónica efectuada el 11 de junio de 2021, la doctora Orfa Edilia Hurtado Directora Financiera de la E.S.E. Red Salud de Armenia, nos aclaró que las bajas contables se refieren a la depuración de cartera o cuentas por cobrar y de inventarios y nos pregunta cuál es la responsabilidad del Comité de Sostenibilidad Contable para realizar esas bajas contables.

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. El artículo 3º establece que el sistema de control interno forma parte integrante de los sistemas contables, financieros, de planeación, de información y operacionales de la respectiva entidad.

Ahora bien, el artículo 6º de la referida Ley, dispone que el control interno será responsabilidad del representante legal o máximo directivo correspondiente y que, la aplicación de los métodos y procedimientos al igual que la calidad, eficiencia y eficacia del control interno, también será de responsabilidad de los jefes de cada una de las distintas dependencias de las entidades y organismos.

El artículo 98 de la Ley 1437 de 2011, mediante la cual se expide el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, establece:

“ARTÍCULO 98. DEBER DE RECAUDO Y PRERROGATIVA DEL COBRO COACTIVO. Las entidades públicas definidas en el parágrafo del artículo 104 deberán recaudar las obligaciones creadas en su favor, que consten en documentos que presten mérito ejecutivo de conformidad con este Código. Para tal efecto, están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o podrán acudir ante los jueces competentes.” (Subrayado fuera de texto).

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, disponen:

“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.”

Asimismo, las normas de Cuentas por Cobrar e inventarios, contenidas 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, 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.

(...)

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.

(...)

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.

(...)

9.5. Baja en cuentas

29. Las mermas, sustracciones o vencimiento de los inventarios, implicarán el retiro de estos y su reconocimiento como gastos en el resultado del periodo.”

Además, los numerales 2.1.1. Marco normativo del proceso contable, 3.2.2. Herramientas de mejora continua y sostenibilidad de la calidad de la información financiera, 3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones, 3.2.14. 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 incorporan los Procedimientos Transversales en el Régimen de Contabilidad Pública para la evaluación del control interno contable, expresan:

“2.1.1. Marco normativo del proceso contable

(...) A partir de dicho marco normativo, la entidad establece las políticas contables que direccionarán el proceso contable para la preparación y presentación de los estados financieros, teniendo en cuenta que, en el caso de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público y de las entidades de gobierno, la mayoría se definen en los marcos normativos respectivos. Las políticas contables se formalizarán mediante documento emitido por el representante legal o la máxima instancia administrativa de la entidad.

(...)

3.2.2. 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.

(...)

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.

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 las consideraciones antes mencionadas se concluye:

La E.S.E. RED SALUD ARMENIA debe realizar el proceso de saneamiento contable, que es de carácter permanente de acuerdo con lo establecido en el anexo de la Resolución N°193 de 2016. Para realizar el saneamiento contable de la cartera y de los inventarios, la empresa debe atender a lo mencionado en las características fundamentales de relevancia y representación fiel, contenidas en el Marco Conceptual para Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público.

Asimismo, en lo concerniente a la potestad del comité de sostenibilidad contable para dar de baja en cuentas, siempre y cuando se tengan los soportes legales para ello, la empresa debe aplicar lo señalado en el anexo de la Resolución 193 de 2016, referente a la evaluación del control interno contable. Por lo anterior, debe tenerse

en cuenta el numeral 3.2.2. Herramientas de mejora continua y sostenibilidad de la calidad de la información financiera, por ejemplo, si la empresa tiene Comité Técnico de Sostenibilidad Contable (opcional) o la implementación de herramientas sustentadas en políticas, procedimientos, directrices, instructivos, lineamientos o reglas de negocios que propendan por garantizar de manera permanente la depuración y mejora de la calidad de la información financiera, entre otros.

Además, dentro del procedimiento para dar de baja contablemente las cuentas por cobrar y los inventarios 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 menciona que se deben adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás contenidos de los estados financieros, con el fin de que se cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel.

Adicionalmente, durante el desarrollo de la depuración contable permanente y sostenible de la cartera y de los inventarios, la empresa atenderá a lo establecido en las secciones 2.1. y 2.5. de la norma sobre cuentas por cobrar y secciones 9.1 y 9.5 de la norma de inventarios, citadas en las consideraciones, para establecer aquellas partidas de cuentas por cobrar y de inventarios que serán sometidas al proceso de baja en cuentas.

De igual manera, para el caso de la cartera, la empresa debe observar lo establecido en el artículo 98 de la Ley 1437 de 2011, sobre el proceso administrativo de cobro de las obligaciones de terceros a su favor, toda vez que la depuración contable y la baja en cuentas de las cuentas por cobrar no implican el agotamiento de las vías administrativas para lograr el recaudo de dichos derechos.

En definitiva, la potestad de la realización de la baja en cuentas de las cuentas por cobrar e inventarios, corresponde al funcionario, dependencia o comité a quien se le haya asignado dicha responsabilidad en los manuales que para el efecto haya elaborado la entidad en cumplimiento de lo estipulado en el numeral 3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable.

Lo anterior teniendo en cuenta que, si bien la entidad puede asignar dichas funciones al funcionario o área que estime pertinente, respecto a la responsabilidad del control interno, en el artículo 6º de la Ley 87 de 1993, así como el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los procedimientos transversales del Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 193 de 2016, se establece que la determinación del proceso es responsabilidad del representante legal o máximo directivo de la entidad y que la aplicación de los métodos y procedimientos al igual que la calidad, eficiencia y eficacia del control interno, también serán responsabilidades de los jefes de cada una de las distintas dependencias de las entidades y organismos.

CONCEPTO No. 20211120056461 DEL 11-07-2021

| | | |
|---|------------------------|---|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Cuentas por cobrar Otros gastos |
| | SUBTEMAS | 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 |

Doctora
 YOHEMY HOYOS QUIROZ
 Jefe de Cartera
 E.S.E. Hospital Regional Nuestra Señora de las Mercedes
 Corozal, Sucre

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N°20211400034592 el 28 de mayo de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Solicito información de cómo sería el proceso jurídico y contable para hacer saneamiento de cartera de difícil cobro de vigencias anteriores de EPS LIQUIDADAS que no reconocieron los servicios prestados de salud a la institución”.

Mediante llamada telefónica efectuada el 18 de junio de 2021, la doctora Yohemy Hoyos Quiroz, Jefe de Cartera de la E.S.E. Hospital Regional Nuestra Señora de las Mercedes, aclaró que el hospital tiene registradas cuentas por cobrar de difícil cobro por concepto de prestación de servicios de salud, cuyos deudores corresponden a EPS liquidadas que no reconocieron ni pagaron el valor de los servicios prestados por la E.S.E. Hospital Regional Nuestra Señora de las Mercedes; y además, señaló que dichas cuentas por cobrar corresponden a las vigencias de 2013, 2014, 2015 y 2016.

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.

El artículo 98 de la Ley 1437 de 2011, mediante la cual se expide el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, establece:

"ARTÍCULO 98. DEBER DE RECAUDO Y PRERROGATIVA DEL COBRO COACTIVO. Las entidades públicas definidas en el parágrafo del artículo 104 deberán recaudar las obligaciones creadas en su favor, que consten en documentos que presten mérito ejecutivo de conformidad con este Código. Para tal efecto, están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o podrán acudir ante los jueces competentes." (Subrayado fuera de texto).

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;

(...)

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, y actualizadas según la Resolución 219 de 2020, 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.

(...)

2.4. 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).

El Catálogo General de Cuentas (CGC), incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 139 de 2015 y actualizado según Resolución 222 de 2020, utilizado por las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, describe las siguientes cuentas así:

1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR): “Representa el valor acumulado de la pérdida de valor de las cuentas por cobrar clasificadas al costo, calculada a partir de la estimación colectiva o individual de las pérdidas crediticias del activo”.

5804-FINANCIEROS: “Representa el valor de los gastos en los que incurre la empresa que se originan en operaciones financieras y por la gestión de los activos y pasivos financieros; así como el valor de los gastos originados por el reconocimiento del valor del dinero en el tiempo en los pasivos no financieros”.

El referido CGC también describe el Grupo 13-CUENTAS POR COBRAR, de la siguiente manera: “En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los derechos adquiridos por la empresa en desarrollo de sus actividades, de las cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento financiero”.

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.

Conforme a lo anterior, la E.S.E. Hospital Regional Nuestra Señora de las Mercedes de Corozal deberá dar de baja las cuentas por cobrar de difícil cobro mediante 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 impedimento 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. 20211120056481 DEL 11-07-2021

| | | |
|----------|----------------------------|---|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Cuentas por cobrar Otros gastos |
| | SUBTEMAS | Baja en cuentas de cuentas por cobrar que representan servicios de salud cuyo cobro no puede realizarse por haberse liquidado las entidades deudoras o por haberse cumplido el término de la prescripción |

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

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N°20211400035102 el 02 de junio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(...) me permito elevar consulta ante la Contaduría General de la Nación con relación a las Entidades Liquidadas que presentan saldo de cartera con el Hospital Federico Lleras Acosta Ibagué Tolima E.S.E; se solicita el concepto jurídico que aplique para realizar la depuración contable de este saldo de cartera y que no tengan solvencia-conforme al artículo 6 de la Ley 1797 de 2016.

Las Entidades Liquidadas con corte a 30 de abril de 2021 que presentan saldo de cartera con el Hospital Federico Lleras Acosta en reclamación de acreencias son las relacionadas a continuación:

| |
|--|
| NOMBRE ENTIDAD LIQUIDADADA |
| |
| CAFESALUD ENTIDAD PROMOTORA DE SALUD S. A |
| CRUZ BLANCA |
| SALUD VIDA EPS ENTIDAD PROMOTORA DE SALUD |
| SALUDCOOP EPS |
| CAJA DE COMPENSACIÓN FAMILIAR DE CARTAGENA |
| CAJA DE COMPENSACIÓN FAMILIAR DE CUNDINAMARCA-COMFACUNDI |
| CAPRECOM EPS-S |
| COMFACOR EPS-S |
| EMDIS-EMPRESA MUTUAL PARA EL DESARROLLO INTEGRAL DE LA SALUD |
| CREASALUD LTDA”. |

CONSIDERACIONES

El artículo 354 de la Constitución Política, establece: “Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría. Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley.”

Por su parte, los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, señalan:

“ARTÍCULO 4º. FUNCIONES DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones: (...)

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

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

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.

El artículo 98 de la Ley 1437 de 2011, mediante la cual se expide el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, establece:

“ARTÍCULO 98. DEBER DE RECAUDO Y PRERROGATIVA DEL COBRO COACTIVO. Las entidades públicas definidas en el parágrafo del artículo 104 deberán recaudar las obligaciones creadas en su favor, que consten en documentos que presten mérito ejecutivo de conformidad con este Código. Para tal efecto, están

revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o podrán acudir ante los jueces competentes.” (Subrayado fuera de texto).

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;

(...)

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, y actualizadas según la Resolución 219 de 2020, 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.

(...)

2.4. 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).

El Catálogo General de Cuentas (CGC), incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 139 de 2015 y actualizado según Resolución 222 de 2020, utilizado por las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, describe las siguientes cuentas así:

1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR): "Representa el valor acumulado de la pérdida de valor de las cuentas por cobrar clasificadas al costo, calculada a partir de la estimación colectiva o individual de las pérdidas crediticias del activo".

5804-FINANCIEROS: "Representa el valor de los gastos en los que incurre la empresa que se originan en operaciones financieras y por la gestión de los activos y pasivos financieros; así como el valor de los gastos originados por el reconocimiento del valor del dinero en el tiempo en los pasivos no financieros".

El referido CGC también describe el Grupo 13-CUENTAS POR COBRAR, de la siguiente manera: “En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los derechos adquiridos por la empresa en desarrollo de sus actividades, de las cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento financiero”.

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.

En este sentido, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, anexo a la Resolución N°193 de 2016, establece que el proceso de saneamiento contable debe realizarse de forma permanente y sostenible, con el objeto de evitar que la información financiera se encuentre afectada por cifras que no reflejen su realidad económica. Así pues, siempre que se presenten este tipo de cifras, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad.

Es pertinente aclarar 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 E.S.E. Hospital Departamental Federico Lleras Acosta de Ibagué deberá dar de baja las cuentas por cobrar o realizar la depuración contable del saldo de cartera que tenga con las entidades liquidadas mencionadas en su consulta, mediante un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda del Grupo 13 CUENTAS POR COBRAR, un débito en la subcuenta respectiva 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 impedimento 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.

En este orden de ideas y atendiendo a lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y por los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, que establecen que a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas contables relacionadas con las normas, directrices y procedimientos, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación, se aclara que la CGN no tiene competencia para definir asuntos de carácter jurídico, administrativo o presupuestal, relacionados con los derechos representados en las cuentas por cobrar.

CONCEPTO No. 20211100060101 DEL 21-07-2021

| | | |
|----------|----------------------------|--|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Cuentas por cobrar Otros gastos Asuntos no contemplados en una clasificación específica |
| | SUBTEMAS | Baja en cuentas por cobrar que representan derechos o cartera por servicios de salud cuyo cobro no puede realizarse por haberse liquidado las entidades deudoras o por haberse cumplido el término de la prescripción. |

Doctora
 MARGOTH VILLARREAL MORALES
 Contadora
 E.S.E. Hospital Departamental Juan Domínguez Romero de Soledad
 Soledad, Atlántico.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010036012 el 09 de junio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La presente es para hacerles las siguientes consultas:

- 1- *¿Cuál es el procedimiento a seguir con una cartera de una EPS liquidada y que no hay forma de recuperar?*
- 2- *Contablemente que(sic) soporte debo tener para efectuar ese ajuste y que cuentas debería afectar.*
- 3- *Otras recomendaciones para este caso o similares.”*

CONSIDERACIONES

El artículo 98 de la Ley 1437 de 2011, mediante la cual se expide el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, establece:

“ARTÍCULO 98. DEBER DE RECAUDO Y PRERROGATIVA DEL COBRO COACTIVO. Las entidades públicas definidas en el párrafo del artículo 104 deberán recaudar las obligaciones creadas en su favor, que consten en documentos que presten mérito ejecutivo de conformidad con este Código. Para tal efecto, están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o podrán acudir ante los jueces competentes.” (Subrayado fuera de texto).

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).

Establece, el 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;
- (...)

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)

La CGN emitió la Resolución N° 525 de 2016 por la cual incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, que posteriormente fue modificada por la Resolución N° 625 de 2018, en donde establece:

“2.1.1.4. Registro

Es la subetapa en la que se generan los comprobantes de contabilidad y se efectúan los asientos en los libros respectivos, utilizando el Catálogo General de Cuentas aplicable a la entidad.

El registro contable materializa la incorporación de los hechos económicos a la información financiera y permite el seguimiento cronológico, la clasificación en cuentas contables como herramientas de acumulación, la aplicación del importe de medición y la centralización de información descriptiva de la operación. Todos los registros quedan soportados a través de los comprobantes de contabilidad y consignados en los libros de contabilidad, permitiendo el control y seguimiento de los recursos de la entidad.

(...)

4.2. Comprobantes de contabilidad

Los comprobantes de contabilidad son los documentos en los cuales se registran los hechos económicos y sirven de fuente para registrar los movimientos en el libro correspondiente. Los comprobantes de contabilidad pueden ser, entre otros, comprobante de ingreso, egreso y general.

(...)

Teniendo en cuenta el cometido estatal de las entidades de gobierno y el negocio al cual se dedican las empresas, y como parte de las políticas contables, se deberán definir los comprobantes para el reconocimiento de los hechos económicos, lo cual implica, entre otros aspectos: determinar cuáles van a ser los comprobantes y sus denominaciones; la forma en que se van a generar, es decir, por medios electrónicos, mecánicos o manuales; las operaciones que se van a resumir, y la periodicidad con la cual se elaborarán, que en ningún caso podrá exceder de un mes.” (Subrayado fuera de texto)

El numeral 5 del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, estipula:

“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.

(...)

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.” (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el numeral 6 del referido marco conceptual, define los activos de la siguiente forma:

“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.

(...)

52. Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo corresponden a la capacidad que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios pueden también traducirse en la capacidad para reducir la salida de flujos futuros de efectivo.” (Subrayado fuera de texto)

Por otra parte, 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, anexo a la Resolución 414 de 2014, y actualizadas según la Resolución 219 de 2020, 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.

(...)

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

El Catálogo General de Cuentas (CGC), incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 139 de 2015 y actualizado con las resoluciones 079 y 081 de 2021, utilizado por las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, describe las siguientes cuentas así:

1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR): "Representa el valor acumulado de la pérdida de valor de las cuentas por cobrar clasificadas al costo, calculada a partir de la estimación colectiva o individual de las pérdidas crediticias del activo".

5804-FINANCIEROS: "Representa el valor de los gastos en los que incurre la empresa que se originan en operaciones financieras y por la gestión de los activos y pasivos financieros; así como el valor de los gastos originados por el reconocimiento del valor del dinero en el tiempo en los pasivos no financieros." Además, establece que se debita con, el valor de la causación por los diferentes conceptos; y el valor de la pérdida por valoración de activos y pasivos financieros, previa reversión de la ganancia, si existiere.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye:

En la contabilidad se reconocen como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la empresa en desarrollo de sus actividades, de las cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento, 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 este sentido y teniendo en cuenta que, por una parte, 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 se podría concluir que, por regla general, es previsible la obtención del flujo económico por conceptos de acreencias a favor de la entidad.

Sin embargo, habrá lugar a la baja en cuentas contables 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.

En este sentido, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, anexo a la Resolución N°193 de 2016, establece que el proceso de saneamiento contable debe realizarse de forma permanente y sostenible, con el objeto de evitar que la información financiera se encuentre afectada por cifras que no reflejen su realidad económica. Así pues, siempre que se presenten este tipo de cifras, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad.

Es pertinente aclarar 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 ESE deberá dar de baja las cuentas por cobrar o realizar la depuración contable del saldo de cartera que tenga con las entidades liquidadas mencionadas en su consulta, mediante un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda del Grupo 13 CUENTAS POR COBRAR, un débito en la subcuenta respectiva 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, de acuerdo con lo establecido en la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable incorporada al Régimen de Contabilidad Pública por la Resolución 525 de 2016 (actualizada por la Resolución 625 de 2018), los soportes de contabilidad son todos aquellos documentos que contienen información sobre los hechos económicos.

De tal forma que la empresa deberá velar por que las operaciones se encuentren debidamente respaldadas en documentos idóneos, de manera tal 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 correctamente soportados.

Es menester manifestar que la realización de la baja en cuentas de las partidas que no cumplen con los requisitos para su reconocimiento, es un procedimiento contable que atañe a la misma entidad y la autorización de la realización de la baja en cuentas corresponde al funcionario, dependencia, o comité a quien se le haya asignado dicha responsabilidad en los manuales que para el efecto haya elaborado la empresa en cumplimiento del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable.

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 los funcionarios.

CONCEPTO No. 20211100060731 DEL 27-07-2021

| | | |
|----------|----------------------------|--|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Cuentas por cobrar Cuentas de orden deudoras – Deudoras de control Asuntos no contemplados en una clasificación específica |
| | SUBTEMAS | Reconocimiento contable de proceso por pérdida o faltante de recursos adelantado en contra de un tercero. Clasificación en activo corriente y no corriente. |

Doctora
 ANDRY LIZETH GUERRERO
 Contadora
 E.S.E Hospital Nuestra Señora del Carmen
 El Colegio, Cundinamarca

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010036352, el 11 de junio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Mediante la presente, me permito solicitar muy amablemente el apoyo de su despacho en el sentido de emitir concepto técnico para la clasificación como activo corriente y no corriente de la siguiente transacción:

(...)

1. Que la E.S.E Hospital Nuestra Señora del Carmen - el Colegio, al cierre de la vigencia 2019, evidencio irregularidades en el manejo del portal transaccional a través de la Banca Virtual, por parte de la señora Gladys Guerrero, quien desempeñaba el cargo de tesorera en Institución y se encontraba vinculada mediante contrato de prestación de servicios. Que dicha funcionaria habría sustraído de manera fraudulenta grandes sumas de dinero de las cuentas de ahorro y cuentas corrientes de la E.S.E, y trasferidas a un tercero, el cual no se encontraba vinculado con el hospital.

2. Que el día 31 de enero de 2020, se da inicio a la Auditoria de Conciliaciones Bancarias por parte del área de Control Interno y Contabilidad al área de Tesorería, en donde se evidencia la manipulación de las cifras por parte de la funcionaria, durante las vigencias 2018 y 2019. Que una vez finalizada la auditoria el día 27 de febrero de 2020, la E.S.E establece un total de las transacciones fraudulentas a través de la Banca Virtual (...)

3. Una vez determinada la suma sustraída del presunto fraude de las cuentas bancarias de la E.S.E, se procede a entablar la respectiva denuncia ante la Fiscalía General de la Nación, bajo el concepto de los siguientes

delitos: Abuso de Confianza Calificado, Acceso Abusivo a un Sistema Informático, Transferencia No Consentida de Activos, Concierto para Delinquir, Peculado por Apropiación y Enriquecimiento ilícito. (...)

4. La E.S.E Hospital Nuestra Señora del Carmen - el Colegio, reconoció contablemente la cuenta por cobrar a la señora Gladys Guerrero, bajo el concepto de Responsabilidad Fiscales (...) y mediante comprobante contable No. 425018 de fecha 29 de febrero de 2020. (...)

5. Por otra parte, la E.S.E Hospital Nuestra Señora del Carmen - el Colegio, realizó la respectiva reclamación del siniestro ante la Aseguradora, con el fin de afectar la póliza de manejo. Que una vez analizados los saldos y los montos asegurados mediante dicha póliza, la aseguradora determino y reconoció a favor de la E.S.E (...), ya que los bancos y las cajas estaban aseguradas por montos inferiores.

6. Teniendo en cuenta lo anterior, la E.S.E Hospital al cierre de la vigencia 2020, clasifico dicha Responsabilidad Fiscal como un activo corriente, atendiendo al marco normativo de la NIC 1, para el Tratamiento, Clasificación y Preparación de los Estados Financieros del Activo Corriente y No Corriente.

Por lo anteriormente expuesto, me dirijo a su despacho con el fin de solicitar un concepto técnico para el tratamiento y contabilización de dicha transacción.”

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 modificado por la Resolución N° 168 de 2020, define en el numeral 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. (...)

55. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, la empresa debe realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.” (Subrayado fuera de texto)

El Capítulo I. Activos, 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, anexas a la Resolución 426 de 2019 y actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 219 de 2020, 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. 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 empresa podrá realizar la estimación de las pérdidas crediticias de manera individual o de manera colectiva. (...)

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)

Por su parte, el Capítulo VI. Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones de las Normas referidas, establece:

“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.

1.3.2.2.1. Activos corrientes y no corrientes

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.

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

CONCLUSIONES

Previo a dar respuesta a la solicitud planteada, respecto a la alusión realizada a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), me permito manifestar que estas no deben ser aplicadas por ninguna entidad estatal ya que estas corresponden a una normativa expedida por un regulador internacional; en este sentido, las entidades públicas sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública (RCP) deben aplicar la normativa expedida por el regulador local, esto es, Contaduría General de la Nación, correspondiente al Marco Normativo que les sea asignado.

El Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público es un desarrollo propio de la CGN que tiene como referente los conceptos y criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación contenidos en el Marco Conceptual para la Información Financiera y en las NIIF, es preciso aclarar que no corresponde a las NIIF propiamente dichas.

En relación con su solicitud, de conformidad con las consideraciones expuestas cuando se efectúa investigación interna por la pérdida o faltante de recursos de la entidad contable pública, el procedimiento a realizar es el siguiente:

1. RETIRO DE RECURSOS DE LA CONTABILIDAD POR LA PÉRDIDA.

En el momento que la entidad contable pública conozca de la pérdida o faltante de recursos, adicional a las gestiones administrativas relacionadas con la reclamación ante la compañía aseguradora y la puesta en conocimiento a los organismos o instancias competentes, y con independencia de si se inicia o no un proceso de responsabilidad fiscal, contablemente procede a la baja en cuentas de los saldos contables, el valor de los faltantes o pérdida de recursos, con un débito a la subcuenta 589017-Pérdidas en siniestros, de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS y un crédito a la subcuenta respectiva de la cuenta del grupo 11-EFECTIVO.

De manera simultánea, reconoce la contingencia mediante un débito en la subcuenta 836101-Internas, de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES EN PROCESO, y un crédito en la subcuenta 891521-Responsabilidades en proceso, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

De ser el caso, si con las gestiones administrativas realizadas ante la compañía aseguradora ésta reconoce el pago de la indemnización, el registro contable por el reconocimiento del derecho corresponde a un débito en

la subcuenta 138421-Indemnizaciones, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, y un crédito a la subcuenta 480828-Indemnizaciones, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, por el valor que reconocerá la compañía aseguradora y de forma simultánea se cancelan las cuentas de orden donde se reconoció la contingencia.

2. CANCELACIÓN DE LOS DERECHOS ORIGINADOS EN LA PÉRDIDA DE RECURSOS, CON EL PAGO DE LA INDEMNIZACIÓN POR PARTE DE LA COMPAÑÍA ASEGURADORA O EL PAGO POR PARTE DEL SERVIDOR PÚBLICO MEDIANTE CANCELACIÓN EN EFECTIVO.

Con el recaudo en la tesorería de la entidad contable pública afectada, el reconocimiento se realiza mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito a la subcuenta 138421-Indemnizaciones, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

Si existe diferencia entre el valor que la compañía aseguradora reconoce o el pago por parte del servidor público y el valor de la pérdida o faltante de recursos, con el inicio del proceso de responsabilidad fiscal o disciplinario, contablemente se registra en cuentas de orden de control el valor correspondiente determinado, que depende de la situación que lo origina, debitando la subcuenta 836102-Ante autoridad competente, de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES EN PROCESO y acreditando la subcuenta 891521-Responsabilidades en proceso, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

3. CANCELACIÓN DE LOS DERECHOS ORIGINADOS EN LA PÉRDIDA DE RECURSOS CON EL PAGO DE LA INDEMNIZACIÓN POR PARTE DE LA COMPAÑÍA ASEGURADORA O EL PAGO POR PARTE DEL SERVIDOR PÚBLICO MEDIANTE REPOSICIÓN DE BIENES.

Aunque en el caso de la consulta se señala que los recursos faltantes corresponden a recursos en efectivo de la entidad contable pública, es posible que el pago se realice con la entrega de otro tipo de recursos entre ellos bienes. Para tal caso, la entidad contable pública debita la subcuenta y cuenta correspondiente al tipo de activo que reciba, de acuerdo con los criterios definidos según la intención que se tenga con estos, y acredita la subcuenta 138421-Indemnizaciones, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

Ahora bien, teniendo en cuenta que en la consulta se hace referencia al reconocimiento de una cuenta por cobrar por responsabilidad fiscal, partiendo del entendido de que se debió surtir el proceso de responsabilidad fiscal correspondiente ante la autoridad competente, la ESE debió realizar el siguiente reconocimiento contable:

4. RECONOCIMIENTO EN CUENTAS DE ORDEN POR LA APERTURA DEL PROCESO DE RESPONSABILIDAD FISCAL.

Cuando se notifica el inicio de un proceso de responsabilidad fiscal por parte del organismo de control respectivo, en cumplimiento de las normas legales vigentes, la entidad contable pública afectada reconoce en cuentas de orden de control el valor correspondiente determinado, que dependerá de la situación que lo origina, con un débito a la subcuenta 836102-Ante autoridad competente, de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES EN PROCESO y un crédito a la subcuenta 891521-Responsabilidades en proceso, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR). El valor por el cual se debe afectar la cuenta de orden es el que determine el órgano de control correspondiente. Este valor no es susceptible de actualización.

Si el proceso de responsabilidad se inicia por la diferencia entre el valor que la compañía aseguradora reconoce y el valor de la pérdida o faltante de bienes, la entidad contable pública debe ajustar el valor reconocido en las cuentas de orden, de tal manera que revelen el saldo que queda pendiente de recuperar.

Este registro permanecerá en la contabilidad hasta que el proceso sea fallado, se ordene su archivo, se reintegre el valor en efectivo o se entregue otro bien por el valor respectivo.

5. REGISTRO DEL FALLO SIN RESPONSABILIDAD.

En este caso la entidad contable pública, con el acto administrativo que soporta el fallo, debe proceder a cancelar los registros contables que están en cuentas de orden, debitando la subcuenta 891521-Responsabilidades en proceso, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) y acreditando la subcuenta 836102-Ante autoridad competente, de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES EN PROCESO.

Este mismo registro también se realiza si en cualquier etapa del proceso de responsabilidad fiscal el organismo competente ordena el archivo del proceso.

6. REGISTRO DEL FALLO CON RESPONSABILIDAD.

En este caso la entidad contable pública, con el acto administrativo que soporta el fallo, debe proceder inicialmente a cancelar los registros contables que están en cuentas de orden, debitando la subcuenta 891521-Responsabilidades en proceso, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) y acreditando la subcuenta 836102-Ante autoridad competente, de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES EN PROCESO, y adicionalmente registra un débito en la subcuenta 138432-Responsabilidades fiscales, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 480829-Responsabilidades fiscales, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, por el valor establecido en el respectivo fallo.

7. RECAUDO DEL VALOR DE RESARCIMIENTO.

Cuando el pago se realiza directamente en la tesorería de la entidad contable pública afectada, el reconocimiento corresponde a un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 138432-Responsabilidades fiscales, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

8. REVELACIÓN EN NOTAS A LOS ESTADOS CONTABLES.

Debe revelarse en notas a los estados contables el grado de avance del proceso de responsabilidad fiscal.

Por otra parte, respecto a su inquietud en cuanto a la clasificación de los saldos contables presentados como resultado del reconocimiento anterior, entre activo corriente o no corriente, la norma de Presentación de estados financieros indica que para efectuar esta clasificación la empresa debe considerar si el recaudo de la cuenta por cobrar es susceptible de producirse en un período no mayor a los 12 meses siguientes a la fecha de los Estados Financieros, caso en el cual se presentará como partida correspondiente al activo corriente; en caso contrario, será clasificada como activo no corriente.

CONCEPTO No. 20211100061161 DEL 29-07-2021

| | | |
|---|------------------------|---|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que Cotizan en el mercado de valores, o que Captan o Administran ahorro del público |
| | TEMAS | Cuentas por cobrar |
| | SUBTEMAS | Procedimiento contable para el registro de las operaciones relacionadas con la entrega de cartera por el FNG a CISA en desarrollo a lo dispuesto en el artículo 2.23.8. del Decreto No. 1068 de 2015, adicionado por el artículo 1 del Decreto No. 1806 de 2020 |

| | | |
|---|------------------------|---|
| 2 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el mercado de valores, y que no Captan ni Administran ahorro del público |
| | TEMAS | Cuentas por cobrar Cuentas por pagar Otros ingresos |
| | SUBTEMAS | Procedimiento contable para el registro de las operaciones relacionadas con la entrega de cartera por el FNG a CISA en desarrollo a lo dispuesto en el artículo 2.23.8. del Decreto No. 1068 de 2015, adicionado por el artículo 1 del Decreto No. 1806 de 2020 |

| | | |
|---|------------------------|---|
| 3 | MARCO NORMATIVO | Entidades de Gobierno |
| | TEMAS | Cuentas por cobrar Otros ingresos Otros gastos |
| | SUBTEMAS | Procedimiento contable para el registro de las operaciones relacionadas con la entrega de cartera por el FNG a CISA en desarrollo a lo dispuesto en el artículo 2.23.8. del Decreto No. 1068 de 2015, adicionado por el artículo 1 del Decreto No. 1806 de 2020 |

Doctora
 LILIANA ANDREA FORERO GÓMEZ
 Directora de Gestión Jurídica
 Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N°20210010036962 el 17 de junio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta señala:

“En ejercicio de lo consagrado en el artículo 23 de la Constitución Política, respetuosamente se interpone el presente derecho de petición, donde se solicita aclarar el tratamiento contable aplicable a la movilización de activos establecida en el artículo 2.23.8. del Decreto No. 1068 de 2015, adicionado por el artículo 1 del Decreto No. 1806 de 2020.

Considerando lo establecido en la norma citada, amablemente solicitamos que aclaren, las siguientes inquietudes desde una perspectiva contable:

1)Cuál es el tratamiento contable aplicable para el FNG, CISA y el FOME en la movilización de activos establecida en el artículo 2.23.8. del Decreto No. 1068 de 2015, adicionado por el artículo 1 del Decreto No. 1806 de 2020?

2) ¿La cesión de la cartera a título gratuito que podrá hacer el FNG al CISA corresponde a: i) una movilización de cartera o ii) administración de la cartera?

3) Una vez se realice el siniestro y el FNG deba entregar la cartera a título gratuito en los términos señalados en el artículo 2.23.8. del Decreto No. 1068 de 2015, habrá lugar a dar de baja el activo por parte del FNG?

4) ¿Esta operación incluye algún tipo de subvención u operaciones recíprocas?

5) En la medida que la cesión de la cartera del FNG al CISA se realiza a título gratuito y no de forma onerosa, le sería aplicable alguno de los conceptos establecidos en la Resolución No. 469 de 2016 de la Contaduría General de la Nación?

En aras de poder resolver las inquietudes planteadas, solicitamos tener en cuenta lo señalado en el artículo 66 de la Ley 1955 de 2020, la Resolución No. 469 de 2016 de la Contaduría General de la Nación, entre otras normas que regulan la movilización de activos.”

CONSIDERACIONES

El artículo 2.23.8. del Decreto No. 1068 de 2015, adicionado por el artículo 1 del Decreto No. 1806 de 2020, Movilización de Activos, señala: “ El Fondo Nacional de Garantías S.A. -FNG podrá ceder a título gratuito a la Central de Inversiones S.A.-CISA, la cartera que se genere por el pago de las garantías otorgadas a créditos dentro del programa especial de garantías Unidos por Colombia. Esta cesión será realizada por el Fondo Nacional de Garantías S.A.-FNG en el momento del pago del siniestro. Para este efecto se suscribirá un convenio interadministrativo entre las mencionadas entidades.

Para la gestión de esta cartera, Central de Inversiones S.A. -CISA podrá aplicar sus políticas de normalización de esta clase de activos.

Por su parte, la Central de Inversiones S.A. -CISA deberá girar el producto del recaudo de esta cartera dentro de los noventa (90) días siguientes a su verificación, al Ministerio de Hacienda y Crédito Público -Fondo de Mitigación de Emergencia -FOME, cuenta sin personería jurídica, una vez descontada su comisión por la gestión de cobranza.”

En relación con la normativa contable, 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, resuelve:

“ARTÍCULO 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 Público, el cual está conformado por: el Marco Conceptual para la Información Financiera, las Normas de Información Financiera, el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

ARTÍCULO 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:
(...)

g) Fondos de garantías y entidades financieras con regímenes especiales, sean o no emisores de valores; (...)

ARTICULO 6°. Para la preparación y presentación de los estados financieros separados o individuales, los establecimientos bancarios, las entidades aseguradoras, las sociedades fiduciarias, los fondos de garantías y las entidades financieras con regímenes especiales, del artículo 2° de la presente Resolución, y los negocios fiduciarios cuyo fideicomitente sea alguna de las entidades enunciadas en este artículo, aplicaran el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, salvo lo dispuesto respecto de:

1. El tratamiento de la cartera de crédito y su deterioro, y la clasificación y valoración de las inversiones de que trata la NIC 39 y la NIIF 9.
2. El tratamiento de las reservas técnicas catastróficas, las reservas de desviación de siniestralidad y la reserva de insuficiencia de activos de que trata la NIIF 4.

Para las anteriores salvedades, se aplicarán las normas técnicas especiales, interpretaciones y guías en materia de contabilidad y de información financiera, así como los procedimientos e instrucciones que, para efectos del régimen prudencial, expida la Superintendencia Financiera de Colombia. (...)” (Subrayados fuera de texto)

Por otra parte, el Marco Conceptual para la Información Financiera del “ANEXO TECNICO COMPILATORIO Y ACTUALIZADO 1 -2019, DE LAS NORMAS DE INFORMACION FINANCIERA, GRUPO 1” del Decreto 2270 del 2019, incorporado a la regulación contable pública mediante Resolución 056 de 2020 de la CGN, define el Activo como, “un recurso económico presente controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados y como un derecho que tiene el potencial de producir beneficios económicos.”

De igual manera la anterior normativa hace referencia a la baja en cuentas, y al respecto señala, “5.26 La baja en cuentas es la eliminación, total o parcial, de un activo o un pasivo un reconocidos del estado de situación financiera de una entidad. Normalmente, la baja en cuentas tiene lugar cuando esa partida no cumple ya la definición de un activo o de un pasivo: (a) Para un activo, la baja en cuentas normalmente ocurre cuando la entidad pierde el control de todo o parte del activo reconocido; y (b) para un pasivo la baja en cuentas normalmente ocurre cuando la entidad deja de tener una obligación por la totalidad o parte del pasivo

reconocido.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Marco conceptual para las Empresas que no Cotizan en el mercado de valores, y que no Captan ni Administran ahorro del público, actualizado por la Resolución 168 de 2020, define los elementos de los estados financieros, señalando en relación con los 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. (...)

“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.”

Así mismo, el Marco conceptual para las Entidades de Gobierno, actualizado con Resolución 167 de 2020, define los Ingresos, como “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.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

1. Pregunta

Cuál es el tratamiento contable aplicable para el FNG, CISA y el FOME en la movilización de activos establecida en el artículo 2.23.8. del Decreto No. 1068 de 2015, adicionado por el artículo 1 del Decreto No. 1806 de 2020?

En relación con el procedimiento contable a aplicar por parte del Fondo Nacional de Garantías S.A. (FNG), de conformidad con las consideraciones expuestas, y en atención a lo indicado en la Resolución 037 de 2017, mediante la cual se regula el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, al FNG le corresponde la aplicación de dicho Marco Normativo en lo referente a la preparación y presentación de estados financieros excepto en lo concerniente con el tratamiento de la cartera de crédito y su deterioro, y la clasificación y valoración de las inversiones de que trata la NIC 39 y la NIIF 9, conforme lo señala el artículo 6° de dicha Resolución.

Para ello se precisa con base en la excepción de aplicación de los lineamientos de la NIC 39 y la NIIF 9, que el FNG debe atender a las normas técnicas especiales, interpretaciones y guías en materia de contabilidad y de información financiera, así como a los procedimientos e instrucciones expedidos por la Superintendencia Financiera de Colombia.

Por su parte, a la Central de Inversiones S.A. (CISA) le aplica el Marco normativo para las Empresas que no Cotizan en el mercado de valores, y que no Captan ni Administra ahorro del público incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) por la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones. De acuerdo con dicha normativa, el procedimiento contable que CISA aplicará para el reconocimiento de las operaciones relacionadas con la cartera recibida del FNG en cumplimiento de lo establecido por el artículo 2.23.8. del Decreto No. Decreto 1068 de 2015, adicionado por el artículo 1 del Decreto No. 1806 de 2020, será el siguiente:

1. Al recibir la cartera del FNG, registra un débito en la subcuenta 138411-Derechos por incumplimiento de créditos garantizados de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, con crédito a la subcuenta 240706-Cobro cartera de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.
2. Al efectuarse el recaudo de la cartera recibida, debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS con crédito a la subcuenta 138411-Derechos por incumplimiento de créditos garantizados de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.
3. Cuando registre el ingreso por concepto de la comisión pactada según condiciones del convenio o contrato, reconocerá un débito en la subcuenta 138405-Comisiones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR con crédito a la subcuenta 480223-Comisiones de la cuenta 4802-FINANCIEROS.
4. Con el giro de los recursos de la cartera recuperada al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, quien administra el Fondo de Mitigación de Emergencias–FOME (MHCP-FOME), CISA registrará un débito en la subcuenta 240706-Cobro cartera de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, un crédito a la subcuenta 138405-Comisiones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y el valor neto a girar lo registrará mediante un crédito en la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Ahora bien, el MHCP-FOME aplica el Marco normativo que rige para las entidades de Gobierno, incorporado al RCP mediante la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, entidad que con la información recibida de CISA por concepto del recaudo de cartera, en la contabilidad del FOME causará el ingreso mediante un débito en la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR con crédito a la subcuenta 480890-Otros ingresos diversos de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Además, causará el gasto por concepto de la comisión a favor de CISA debitando la subcuenta 580290-Otras comisiones de la cuenta 5802-COMISIONES y acreditando la subcuenta 249053-Comisiones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR

Con el recaudo de los recursos entregados por CISA, el MHCP en la contabilidad del FOME, debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS DE INSTITUCIONES FINANCIERAS y la subcuenta 249053-Comisiones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

2. Pregunta

¿La cesión de la cartera a título gratuito que podrá hacer el FNG al CISA corresponde a: i) una movilización de cartera o ii) administración de la cartera?

Al señalar el artículo 2.23.8. del Decreto No. 1068 de 2015, adicionado por el artículo 1 del Decreto No. 1806 de 2020, sobre Movilización de Activos, que el producto del recaudo obtenido por la Cartera entregada por el FNG a la Central de Inversiones S.A. (CISA) deberá girarse al Ministerio de Hacienda y Crédito Público -Fondo de Mitigación de Emergencia (FOME), el FNG pierde el control sobre dicho activo y en consecuencia los derechos por los beneficios económicos derivados de éste, por lo que la cartera entregada a CISA no sería para su administración, sino que se considera una movilización del activo, considerando además, que CISA deberá incorporarla como activo en su contabilidad.

3. Pregunta

Una vez se realice el siniestro y el FNG deba entregar la cartera a título gratuito en los términos señalados en el artículo 2.23.8. del Decreto No. 1068 de 2015, habrá lugar a dar de baja el activo por parte del FNG?

El FNG en aplicación a la normativa contable que le rige y según lo indicado en el punto anterior, deberá desincorporar de su contabilidad el valor de la cartera que entrega a CISA en cumplimiento del Decreto 1068 de 2015, adicionado por el artículo 1 del Decreto No. 1806 de 2020.

4. Pregunta

¿Esta operación incluye algún tipo de subvención u operaciones recíprocas?

De acuerdo con el procedimiento contable descrito para el registro de los hechos económicos aquí señalados, se generaría operación recíproca por los ingresos y gastos afectados por concepto de las comisiones cobradas entre CISA y el MHCP-FOME.

5. Pregunta

En la medida que la cesión de la cartera del FNG al CISA se realiza a título gratuito y no de forma onerosa, le sería aplicable alguno de los conceptos establecidos en la Resolución No. 469 de 2016 de la Contaduría General de la Nación?

Si bien, lo aquí tratado se relaciona con la movilización de activos, para los procedimientos contables señalados anteriormente, no aplica el procedimiento sobre movilización de Activos a que se refiere la Resolución 469 de 2016, la cual se relaciona específicamente con la Cesión y administración de Cartera con más de 180 días de vencida.

CONCEPTO No. 20211100065001 DEL 13-08-2021

| | | |
|---|------------------------|---|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Cuentas por cobrar |
| | SUBTEMAS | Reconocimiento contable de las devoluciones en venta de bienes |

Doctora
 MARGARITA ESTELLA HERNÁNDEZ ARIAS
 Profesional Especializado
 Empresa de Licores de Cundinamarca
 Cota, Cundinamarca

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 2021110041472 el 15 de Julio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La Empresa de Licores de Cundinamarca, es una empresa Industrial y Comercial del Estado, productora y comercializadora. El Marco Normativo aplicable para la Empresa es la Resolución 414 de 2014. Teniendo en cuenta lo anterior, respetuosamente solicitamos concepto sobre lo siguiente:

a. ¿Cómo se contabiliza (sic) las devoluciones de los clientes en periodo actual, de los productos terminados que se vendieron en ejercicio anteriores?

b. ¿Cuál es el registro contable si la devolución en periodo actual por ventas de producto terminado en ejercicios anteriores se realiza por:

- *Voluntad del cliente y el producto se puede vender*
- *El producto tiene fecha de vencimiento.”*

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014, modificado por la Resolución 168 de 2020, señala:

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

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

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.”

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

“9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos 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.

(...)

9.5. Baja en cuentas

29. Las mermas, sustracciones o vencimiento de los inventarios, implicarán el retiro de estos y su reconocimiento como gastos en el resultado del periodo.”

El Catálogo General de Cuentas (CGC), incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 139 de 2015 y sus modificaciones, describe la cuenta 4295- DEVOLUCIONES, REBAJAS Y DESCUENTOS EN VENTA DE BIENES (DB), así: “Representa el menor valor de los ingresos por la venta de bienes que se origina por las devoluciones, rebajas y descuentos, relacionados con los ingresos que se reconocen durante el periodo contable.”

El referido CGC, describe adicionalmente la cuenta 5894-DEVOLUCIONES, REBAJAS Y DESCUENTOS EN VENTA DE BIENES, así: “Representa el valor de las devoluciones, rebajas y descuentos, relacionados con los ingresos por la venta de bienes que se reconocieron en periodos contables anteriores.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, el reconocimiento de la devolución de bienes efectuados por los clientes, atenderá al periodo contable en el cual esta se presenta.

Así, tratándose de una devolución de un periodo posterior al del registro del ingreso, la Empresa deberá registrar el valor de los bienes devueltos mediante un débito en la subcuenta respectiva a la cuenta 5894-DEVOLUCIONES, REBAJAS Y DESCUENTOS EN VENTA DE BIENES, y un crédito en la subcuenta que corresponda a la cuenta 1316-VENTA DE BIENES o la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, según corresponda.

De forma simultánea, si los bienes devueltos a la empresa cumplen con la definición de inventario, es decir, esperan comercializarse en el curso normal de la operación o transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios, se reintegrará el bien mediante un débito en la subcuenta y cuenta respectiva al grupo 15-INVENTARIOS, y un crédito en la subcuenta respectiva a la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, por el valor del costo de ventas.

Ahora bien, si la devolución de los bienes se realiza en el periodo en el cual se efectuó el registro del ingreso, la Empresa deberá registrar el valor de los bienes devueltos mediante un débito en la subcuenta respectiva a la cuenta 4295- DEVOLUCIONES, REBAJAS Y DESCUENTOS EN VENTA DE BIENES (DB), y un crédito en la subcuenta que corresponda a la cuenta 1316-VENTA DE BIENES o la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, según corresponda.

Igualmente, si los bienes devueltos a la empresa cumplen con la definición de inventario, se reintegrará el bien mediante un débito en la subcuenta y cuenta respectiva al grupo 15-INVENTARIOS, y un crédito en la subcuenta y cuenta respectiva del grupo 62-COSTO DE VENTA DE BIENES por el valor del costo de ventas.

Con respecto a los bienes devueltos que no cumplen con la definición de inventarios por razones como la fecha de vencimiento, no se procederá a efectuar reconocimiento contable alguno, toda vez que este fue dado de baja en cuentas en el momento de su venta.

CONCEPTO No. 20211120066861 DEL 18-07-2021

| | | |
|----------|----------------------------|---|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Entidades de Gobierno |
| | TEMAS | Cuentas por cobrar Otros activos Cuentas por pagar Otros pasivos Ingreso - Venta de servicios Gastos de actividades y/o servicios especializados Costo de ventas - Servicios |
| | SUBTEMAS | Tratamiento contable de los costos asociados al agendamiento y a la aplicación de la vacuna contra el COVID-19, y de los costos asociados a la verificación, apoyo a los prestadores de servicios de salud y validación de vacuna aplicada. |

| | | |
|----------|----------------------------|---|
| 2 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Cuentas por cobrar Otros pasivos Ingreso - Venta de servicios Costo de ventas de servicios |
| | SUBTEMAS | Tratamiento contable de los costos asociados al agendamiento y a la aplicación de la vacuna contra el COVID-19, y de los costos asociados a la verificación, apoyo a los prestadores de servicios de salud y validación de vacuna aplicada. |

Doctor
 IVÁN FERNANDO FAJARDO DAZA
 Coordinador Grupo de Apoyo Financiero y Contable
 Unidad Nacional para la Gestión del Riesgo de Desastres
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010046522, el 10 de agosto de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“De manera atenta, solicitamos la revisión del concepto expedido a través del radicado CGN:20211100013821, con el fin de evitar inconvenientes con los entes de control, toda vez que, la Corte Constitucional expresó a través de la sentencia C-487 de 1997 que “Las decisiones que en materia contable adopte la Contaduría General de la Nación de conformidad con la ley, son obligatorias para las entidades del Estado”

En este sentido, la Unidad Nacional para la Gestión del Riesgo de Desastres - UNGRD, no está de acuerdo con los registros contables establecidos en el concepto teniendo en cuenta la siguiente justificación:

La Unidad para la Gestión del Riesgo de Desastres - UNGRD, fue creada mediante Decreto 4147 de 2011 como una Unidad Administrativa Especial y cuyo objetivo es “Coordinar, impulsar y fortalecer capacidades para el conocimiento del riesgo, reducción del mismo y manejo de desastres, así como su articulación con los procesos de desarrollo en los ámbitos nacional y territorial del Sistema Nacional para la Gestión del Riesgo de Desastres (SNGRD)”, así mismo, en su artículo 9, Patrimonio y Recursos de la UNGRD cita: "El patrimonio de la Unidad Nacional para la Gestión del Riesgo de Desastres estará constituido por: 1. las transferencias y aportes que reciba del presupuesto general de la Nación (...)

El Fondo Nacional de Gestión del Riesgo de Desastres – FNGRD, fue creado por el Decreto 1547 de 1984 y modificado por el Decreto-ley 919 de 1989, de acuerdo con lo establecido en el artículo 47 de la Ley 1523 de 20210 (sic), funciona como una cuenta especial de la Nación, con independencia patrimonial, administrativa, contable y estadística. Igualmente, en el inciso tercero establece como objetivos generales del FNGRD: "(...) la negociación, obtención y recaudo, administración, inversión, gestión de instrumentos de inversión financiera y distribución de recursos financieros o necesarios para la implementación y continuidad de la política de gestión del riesgo de desastres que incluye los procesos de conocimiento del riesgo, reducción del riesgo y manejo de desastres (...)" (subrayado fuera de texto), cabe señalar que el FNGRD ante la CGN maneja código contable independiente (922900000) de la UNGRD (927232423), por medio del cual transmite su información contable pública a través del CHIP.

Ahora bien, esta cuenta especial tiene como administradora, vocera y representante legal a La Sociedad Fiduciaria de carácter público, Fiduprevisora S.A., y como ordenador del gasto y sus subcuentas al Director General de la Unidad Nacional para la Gestión del Riesgo de Desastres-UNGRD.

El Decreto 444 del 21 de marzo de 2020 creó el “...Fondo de Mitigación de Emergencias - FOME, y se dictan disposiciones en materia de recursos, dentro del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica” como un fondo cuenta sin personería jurídica del Ministerio Hacienda y Crédito Público - MHCP, con el objeto de atender las necesidades de recursos para la atención en salud, los efectos adversos generados a la actividad productiva y la necesidad de que la economía continúe brindando condiciones que mantengan el empleo.

Asimismo, el Decreto 109 de 2021, Por el cual se adopta el Plan Nacional de Vacunación contra el COVID -19, decreta en el Artículo 22, “Recursos que financian los costos asociados a la aplicación de las vacunas contra el COVID -19. Los costos asociados a la aplicación de las vacunas contra el COVID-19 se financiarán con cargo a los recursos del Fondo de Mitigación de Emergencias -FOME a través de la Subcuenta para la Mitigación de Emergencias-COVID19 del Fondo Nacional de Gestión del Riesgo de Desastres (UNGRD)”.

Conforme a lo anterior, una vez el MHCP a través del FOME, asigna recursos a la UNGRD, por el rubro de Transferencias Corrientes - Atención de desastres y emergencias en el territorio nacional - FNGRD, la UNGRD transfiere dichos recursos al FNGRD, en cumplimiento de sus objetivos, asimismo, obliga el recurso una vez se tenga el PAC disponible para realizar la transferencia, lo anterior teniendo en cuenta los requisitos establecidos por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público- MHCP para la aprobación del PAC, en este sentido se afecta la siguiente dinámica Contable:

Causación de la Obligación:

Débito en la subcuenta 542303 – Para gastos de funcionamiento, de la cuenta 5423 – OTRAS TRANSFERENCIAS y un crédito en la subcuenta 240315 – Otras Transferencias de la cuenta 2413 – TRANSFERENCIAS POR PAGAR, al tercero Fiduprevisora, conforme a lo establecido en el artículo 48 de la Ley 1523 de 20210 (sic), el Fondo será representado y administrado por La Sociedad Fiduciaria de carácter público, Fiduprevisora S.A.

Giro de recursos:

Débito en la subcuenta 240315 – Otras Transferencias de la cuenta 2413 – TRANSFERENCIAS POR PAGAR y un crédito en la subcuenta 470508 – Funcionamiento de la cuenta 4705 – FONDOS RECIBIDOS, cancelando así nuestro pasivo con el FNGRD y estableciendo una operación recíproca con el Tesoro.

Por lo anterior y conforme a las conclusiones expuestas en el concepto con Radicado CGN: 20211100013821, de manera atenta informamos que la UNGRD no está de acuerdo con los registros contables establecidos para la UNGRD, toda vez que, la subcuenta para la Mitigación de Emergencias – COVID 19, es manejada por el FNGRD, quien tiene contabilidad independiente a la UNGRD.”

CONSIDERACIONES

El artículo 47 de la Ley 1523 de 2012 “Por el cual se adopta la política nacional de gestión del riesgo de desastres y se establece el Sistema Nacional de Gestión del Riesgo de Desastres y se dictan otras disposiciones”, en el artículo 47 del Capítulo V Mecanismos de Financiación para la Gestión del Riesgo de Desastres, señala: “El Fondo Nacional de Calamidades creado por el Decreto 1547 de 1984 y modificado por el Decreto-ley 919 de 1989, se denominará en adelante Fondo Nacional de Gestión de Riesgo de Desastres, y continuará funcionando como una cuenta especial de la Nación, con independencia patrimonial, administrativa, contable y estadística conforme a lo dispuesto por dicho Decreto. (...)”

Sus objetivos generales son la negociación, obtención, recaudo, administración, inversión, gestión de instrumentos de protección financiera y distribución de los recursos financieros necesarios para la implementación y continuidad de la política de gestión del riesgo de desastres que incluya los procesos de conocimiento y reducción del riesgo de desastres y de manejo de desastres. Estos objetivos se consideran de interés público.”

Por su parte, el Decreto 1547 de 1984, Por el cual se crea el Fondo Nacional de Calamidades y se dictan normas para su organización y funcionamiento, señala: “Artículo 3º De la administración y representación del Fondo. El Fondo Nacional de calamidades será manejado por una sociedad fiduciaria de carácter público. Para tal fin, autorizase a La Previsora S. A., compañía de seguros y a otras entidades públicas cuyos estatutos y normas orgánicas tengan relación con el objeto del Fondo, para Constituir dicha sociedad fiduciaria, conforme lo determine el Gobierno Nacional. La sociedad que se cree estará vinculada al Ministerio de Hacienda y Crédito Público. (...)”

El Fondo Nacional de Calamidades se tendrá como un fideicomiso estatal de creación legal en consecuencia, la administración de los bienes y recursos que lo conforman se regirá, en todo lo aquí no previsto, por las reglamentaciones que para el efecto expida el Gobierno Nacional.” (Subrayado fuera de texto)

El Decreto 109 de 2021, Por el cual se adopta el Plan Nacional de Vacunación contra el COVID -19 y se dictan otras disposiciones, decreta:

“Artículo 1. Objeto. El presente decreto tiene por objeto adoptar el Plan Nacional de Vacunación contra el COVID-19 y establecer la población objeto, los criterios de priorización, las fases y la ruta para la aplicación de la vacuna, las responsabilidades de cada actor tanto del Sistema General de Seguridad Social en Salud como de los administradores de los regímenes especiales y de excepción, así como el procedimiento para el pago de los costos de su ejecución.

Artículo 2. Ámbito de aplicación. El presente decreto aplica a todos los habitantes del territorio nacional incluidos los extranjeros acreditados en misiones diplomáticas o consulares en Colombia, a las entidades territoriales departamentales, distritales y municipales, a las Entidades Promotoras de Salud, a las Entidades Promotoras de Salud Indígena, a los administradores de los regímenes de excepción y especiales de salud y sus operadores, a los prestadores de servicios de salud públicos y privados, incluidos los prestadores de servicios de salud indígenas, al Fondo Nacional de Salud para las Personas Privadas de la Libertad y su operador y a la Unidad Nacional para la Gestión del Riesgo de Desastres. (...)

CAPÍTULO V

PAGO DE LOS COSTOS ASOCIADOS A LA APLICACIÓN DE LA VACUNA

Artículo 22. Recursos que financian los costos asociados a la aplicación de las vacunas contra el COVID -19. Los costos asociados a la aplicación de las vacunas contra el COVID-19 se financiarán con cargo a los recursos del Fondo de Mitigación de Emergencias -FOME a través de la Subcuenta para la Mitigación de Emergencias-COVID19 del Fondo Nacional de Gestión del Riesgo de Desastres (UNGRD).

El pago correspondiente a las entidades señaladas en el presente capítulo se realizará a través de la Subcuenta para la Mitigación de Emergencias -COVID19. Los prestadores de servicios de salud, las entidades responsables del aseguramiento en salud, los administradores de los regímenes especiales y de excepción en salud, el Fondo Nacional de Salud de las personas privadas de la libertad y las entidades territoriales departamentales, distritales y municipales, cuando corresponda, deberán realizar el trámite de inscripción en los términos y condiciones definidos por el Ministerio de Salud y Protección Social.

Artículo 23. Servicios a reconocer. Con cargo a los recursos del Fondo de Mitigación de Emergencias -FOME se reconocerá a los prestadores de servicios de salud los costos asociados al agendamiento de las citas y a la aplicación de las vacunas contra el COVID-19; y a las entidades responsables del aseguramiento en salud, a los administradores de los regímenes especiales y de excepción en salud, al Fondo Nacional de Salud de las personas privadas de la libertad y a las entidades territoriales departamentales, distritales y municipales con respecto a las personas no afiliadas, los costos asociados tanto al proceso de verificación y apoyo para que los prestadores cumplan con su obligación de agendamiento, como al proceso de validación que deba adelantarse por vacuna aplicada para efectos del pago por parte de la Unidad Nacional de Gestión del Riesgo de Desastres.
Parágrafo. El Ministerio de Salud y Protección Social, establecerá la metodología para determinar los valores a reconocer y los fijará mediante acto administrativo.

Artículo 24. Procedimiento de reconocimiento y pago de los costos asociados al agendamiento y a la aplicación de la vacuna. El pago al prestador de servicios de salud de los costos asociados al agendamiento y aplicación de la vacuna se realizará en dos etapas: i) un anticipo y ii) giro del saldo de acuerdo a las dosis aplicadas. El anticipo será solicitado con cargo al Fondo de Mitigación de Emergencias FOME, mediante la Subcuenta para la Mitigación de Emergencias-COVID19 ante la Unidad Nacional de Gestión del Riesgo de Desastres - UNGRD, por las entidades responsables del aseguramiento en salud, los administradores de los regímenes especiales y de excepción en salud, el Fondo Nacional de Salud de las personas privadas de la libertad y las entidades territoriales departamentales, distritales o municipales, esta últimas solo con respecto a la población no afiliada que tengan a cargo, en los términos definidos por el Ministerio de Salud y Protección Social.

El valor del anticipo corresponderá al 50% de lo que resulte de multiplicar el valor establecido por el Ministerio de Salud y Protección Social, por el número de vacunas que constituya la meta de vacunación de cada prestador de servicios de salud de la etapa correspondiente. La Unidad Nacional de Gestión del Riesgo de Desastre -UNGRD hará giro directo a cada prestador de servicios de salud, a los administradores de los regímenes especiales y de excepción o al Fondo Nacional de Salud de las personas privadas de la libertad, los dos últimos siempre y cuando tengan a su cargo la vacunación de su población.

El giro del saldo, correspondiente a la diferencia entre el valor de las dosis aplicadas y el anticipo, será solicitado por las entidades responsables del aseguramiento en salud, por los administradores de los regímenes especiales y de excepción en salud, por el Fondo Nacional de Salud de las personas privadas de la libertad o las entidades territoriales departamentales, distritales o municipales, a la Unidad Nacional de Gestión del Riesgo de Desastres -UNGRD según la población que tengan a cargo, teniendo en cuenta la información registrada en el sistema de información nominal PAIWEB y la correspondiente facturación de los servicios que realicen los prestadores de servicios de salud. Para el efecto, deberá verificarse si la aplicación fue en la estrategia intramural, extramural o rural dispersa. Los valores a reconocer para cada estrategia serán determinados por el Ministerio de Salud y Protección Social.

Parágrafo 1. Cada entidad responsable del aseguramiento en salud, los administradores de los regímenes especiales y de excepción en salud, el Fondo Nacional de Salud de las personas privadas de la libertad y las entidades territoriales departamentales, distritales o municipales, según corresponda, verificarán los soportes enviados por los prestadores de servicios de salud frente a la aplicación de la vacuna contra el COVID-19, la veracidad de la información, así como la consistencia de la misma y validarán los pagos que se deben realizar por vacuna aplicada. El Ministerio de Salud y Protección Social establecerá el procedimiento que se debe seguir para la validación y pago.

Artículo 25. Procedimiento de reconocimiento y pago de los costos asociados a la verificación, apoyo a los prestadores de servicios de salud y validación de vacuna aplicada. El pago de los costos asociados al apoyo que deben brindar a los prestadores de servicios de salud para que cumplan con su obligación de agendamiento y a la validación de los soportes de la aplicación de la vacuna, se realizará a las entidades responsables del aseguramiento en salud, los administradores de los regímenes especiales y de excepción en salud, el Fondo Nacional de Salud de las personas privadas de la libertad y las entidades territoriales departamentales, distritales o municipales, según corresponda, conforme al procedimiento y mecanismos que establezca el Ministerio de Salud y Protección Social.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, la Resolución 166 de 2021 del Ministerio de Salud y Protección Social, “Por la cual se adopta la metodología y se fijan los valores a reconocer por las actividades asociadas a la aplicación de la vacuna contra el COVID – 19, se define el procedimiento para su reconocimiento y pago y se dictan otras disposiciones”, resuelve:

“Artículo 4. Valor Unitario de reconocimiento y pago. Fijar los valores unitarios calculados por dosis aplicada, que resulten de la metodología establecida conforme a la siguiente tabla: (...)”

Parágrafo 3. Los valores definidos para el agendamiento y aplicación de la dosis en las diferentes estrategias contienen un 10% para las adecuaciones de los puntos de vacunación. (...)

Artículo 6. Pago del anticipo a los prestadores de servicios de salud. De acuerdo a lo establecido en el artículo 24 del Decreto 109 de 2021, a los prestadores de servicios de salud se les reconocerá un pago anticipado equivalente al 50% del valor resultante de multiplicar el número de vacunas que constituye a la meta de vacunación de la etapa para cada prestador de servicios de salud de acuerdo a la asignación de la población a vacunar realizada por las entidades responsables del aseguramiento en salud o quienes hagan sus veces, por el valor correspondiente a la estrategia vacunación intramural de cada región, de conformidad con la tabla contenida en el artículo 4 del presente acto administrativo.

Para el pago del anticipo se seguirá el siguiente procedimiento: (...)

Artículo 7. Pago del saldo o recurso restante a los prestadores de servicios de salud. El saldo o pago restante a los prestadores de servicios de salud por las actividades a su cargo, se reconocerá así: (...)

Parágrafo 1. Si los prestadores de servicios de salud no ejecutan la totalidad de los recursos girados por anticipo deberán realizar la devolución del excedente sin ejecutar, de conformidad con el resultado de la validación realizada por la entidad responsable del aseguramiento, en consideración al número de dosis aplicadas, en los términos dispuestos en el numeral 7.8 del artículo 7 de esta resolución. (...)

Artículo 8. Procedimiento para el reconocimiento y pago de los costos por verificación, apoyo y validación de las vacunas contra el COVID-19 a las entidades responsables del aseguramiento en salud. El reconocimiento y pago de los costos asociados a la verificación, apoyo y validación de las vacunas contra el COVID-19 a las entidades responsables del aseguramiento en salud, a saber: a las entidades promotoras de salud, a los administradores de los regímenes especiales y de excepción en salud, al Fondo Nacional de salud de las personas privadas de la libertad y a las entidades territoriales departamentales, distritales y municipales con respecto a las personas no afiliadas, atenderá el siguiente procedimiento: (...)” (Subrayado fuera de texto)

Marco Normativo para Entidades de Gobierno

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución No. 533 de 2015 y modificado por la Resolución No. 167 de 2020, sobre el principio de Devengo establece: “los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, 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)

Adicionalmente, el referido Marco Conceptual, señala en el numeral 6. Definición, reconocimiento y medición de los elementos que constituyen los estados financieros:

“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.

69. Los ingresos de las entidades de gobierno surgen de transacciones con y sin contraprestación.

(...)

6.1.5. Gastos

72. Los gastos son los decrementos en el potencial de servicio o 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 excedentes.

6.1.6. Costos

73. Los costos son los decrementos en el potencial de servicio o 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, con independencia de que se recuperen o no los costos en el intercambio, y que dan como resultado decrementos en el patrimonio.

74. Los costos contribuyen a la generación de potencial de servicio o beneficios económicos futuros, fundamentalmente, por la venta de bienes y la prestación de servicios, razón por la cual tienen relación directa con los ingresos provenientes de transacciones con contraprestación.

(...)

6.2.3. Reconocimiento de ingresos

83. Se reconocen como ingresos, los incrementos en el potencial de servicio o 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 los aportes para la creación de la entidad. Para que el ingreso se pueda reconocer, la partida debe medirse fiablemente.

(...)

6.2.4. Reconocimiento de gastos y costos

86. Se reconocen como gastos o costos, los decrementos en el potencial de servicio o 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 gasto o costo pueda medirse con fiabilidad.

87. Los gastos y costos se reconocen sobre la base de una asociación directa entre los cargos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos con contraprestación. 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)

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución No. 425 del 2019, y modificadas por la Resolución No. 218 de 2020, 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 II. PASIVOS

(...)

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.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS

(...)

2. INGRESOS DE TRANSACCIONES CON CONTRAPRESTACIÓN

2.1. Criterio general de reconocimiento

(...)

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones con contraprestación aquellos que se originan por la venta de bienes, la prestación de servicios o el uso que terceros hacen de activos, los cuales producen intereses, derechos de explotación, arrendamientos, dividendos, participaciones o excedentes financieros, entre otros. Lo anterior, con independencia de que la transacción se realice a precios de mercado o a un precio menor a este.

(...)

2.1.2. Ingresos por prestación de servicios

6. Se reconocerán como ingresos por prestación de servicios los recursos obtenidos por la entidad en la ejecución de un conjunto de tareas acordadas en un contrato. Estos ingresos se caracterizan porque tienen una duración determinada en el tiempo y buscan satisfacer necesidades de los usuarios o cumplir requerimientos contractuales previamente establecidos.

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 entidad reciba los beneficios económicos o el potencial de servicio, asociados con la transacción;

c) el grado de avance en la prestación del servicio, al final del periodo contable, puede medirse con fiabilidad;
y

d) los costos en los que se haya incurrido para la prestación del servicio y aquellos necesarios para completarla pueden medirse con fiabilidad.

(...)

2.2. Medición

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

(...)

18. La entidad medirá los ingresos por la prestación de servicios de acuerdo con el grado de avance en la prestación del servicio. Para calcular el grado de avance, se tomará como referencia lo siguiente:

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

b) las inspecciones del trabajo ejecutado; o

c) la proporción de los servicios ejecutados hasta la fecha como porcentaje del total de servicios a prestar. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas (CGC), incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución No. 620 de 2015 y sus modificaciones, indica en la descripción de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD que: “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.”. (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el referido CGC en relación con la cuenta 1322-ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, la describe así: “Representa el valor de los derechos de las Entidades Obligadas a Compensar (EOC) y de las entidades que hacen parte de los regímenes especiales o exceptuados en salud por la organización y garantía en la prestación de los servicios y tecnologías en salud.”. (Subrayado fuera de texto)

En relación con la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, el CGC la describe así: “Representa los valores entregados por la entidad, 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.”. (Subrayado fuera de texto)

El CGC describe la cuenta 2481-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD así: “Representa el valor de las obligaciones de las Entidades Obligadas a Compensar (EOC) y de las entidades que hacen parte los regímenes especiales o exceptuados en salud por la organización y garantía en la prestación de los servicios y tecnologías en salud.”. (Subrayado fuera de texto)

La cuenta 2901-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS, se describe en el CGC así: “Representa el valor de los dineros recibidos por la entidad, por concepto de anticipos o avances que se originan en ventas, fondos para proyectos específicos, convenios, acuerdos y contratos, entre otros.”. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte la cuenta 4311-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, es descrita en el CGC así: “Representa el valor de los ingresos que obtienen las Entidades Obligadas a Compensar (EOC) y las entidades que hacen parte de los regímenes especiales o exceptuados en salud por la organización y garantía en la prestación de los servicios y tecnologías en salud.”. (Subrayado fuera de texto)

La descripción en el CGC de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD señala: “Representa el valor 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.”. (Subrayado fuera de texto)

Igualmente, el CGC describe la cuenta 5613-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD así: “Representa el valor de los gastos de las Entidades Obligadas a Compensar (EOC) y de las entidades que hacen parte de los regímenes especiales o exceptuados en salud por la organización y garantía en la prestación de los servicios y tecnologías en salud.”. (Subrayado fuera de texto)

Asimismo, el CGC describe la cuenta 6310-SERVICIOS DE SALUD así: “Representa el valor de los costos en que se incurre por la prestación de servicios de salud vendidos durante el periodo contable.”. (Subrayado fuera de texto)

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 No. 414 de 2014 y modificado por la Resolución No. 168 de 2020, sobre el principio de Devengo establece: “los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, 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)

Adicionalmente, el referido Marco Conceptual, señala en el numeral 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. (...)

6.1.4. 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.

6.1.5. 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.

(...)

6.2.3. 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.

(...)

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. (...)” (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 No. 426 del 2019, y modificadas por la Resolución No. 219 de 2020, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

2. CUENTAS POR COBRAR

3.1. 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.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS

1. INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS

1.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de actividades ordinarias aquellos que se originan por la venta de bienes, la prestación de servicios o el uso que terceros hacen de activos, los cuales producen intereses, derechos de explotación, arrendamientos, dividendos o participaciones, entre otros.

(...)

1.1.2. Ingresos por prestación de servicios

6. Se reconocerán como ingresos por prestación de servicios los recursos obtenidos por la empresa en la ejecución de un conjunto de tareas acordadas en un contrato. Estos ingresos se caracterizan porque tienen una duración determinada en el tiempo y buscan satisfacer necesidades de los usuarios o cumplir requerimientos contractuales previamente establecidos.

7. Los ingresos por prestación de servicios se reconocerán cuando el resultado de una transacción pueda estimarse con fiabilidad, considerando el grado de avance en la prestación del servicio al final del periodo contable.

8. El resultado de una transacción podrá estimarse con fiabilidad cuando se cumplan los siguientes requisitos:

a) el valor de los ingresos puede medirse con fiabilidad;

b) es probable que la empresa reciba los beneficios económicos asociados con la transacción;

c) el grado de avance en la prestación del servicio, al final del periodo contable, puede medirse con fiabilidad;
y

d) los costos en los que se haya incurrido para la prestación del servicio y aquellos necesarios para completarla pueden medirse con fiabilidad.

(...)

1.2. Medición

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

(...)

18. La empresa medirá los ingresos por la prestación de servicios de acuerdo con el grado de avance en la prestación del servicio. Para calcular el grado de avance se tomará como referencia lo siguiente:

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

b) las inspecciones del trabajo ejecutado; o

c) la proporción de los servicios ejecutados hasta la fecha como porcentaje del total de servicios a prestar. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas (CGC), incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución No. 139 de 2015 y sus modificaciones, describe la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD, así: “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.”. (Subrayado fuera de texto)

La cuenta 1322-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD se describe en el CGC así: “Representa el valor de los derechos de las Empresas Promotoras de Salud (EPS) por la organización y garantía en la prestación de los servicios y tecnologías en salud de los regímenes contributivo y subsidiado.”. (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el referido CGC en relación con la cuenta 2901-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS, la describe así: “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.”. (Subrayado fuera de texto)

El CGC describe la cuenta 4311-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD así: “Representa el valor de los ingresos que obtienen las Empresas Promotoras de Salud (EPS) por la organización y garantía en la prestación de los servicios y tecnologías en salud de los regímenes contributivo y subsidiado.”. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el CGC describe la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD así: “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.”. (Subrayado fuera de texto)

Asimismo, el CGC describe la cuenta 6310-SERVICIOS DE SALUD así: “Representa el valor de los costos en que se incurre por la prestación de servicios de salud vendidos durante el periodo contable.”. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, en atención a que el Fondo Nacional de Gestión del Riesgo de Desastres (FNGRD) administra los recursos del Sistema de Gestión del riesgo, y con base en las normas que regulan dicho fondo, en especial lo señalado en el artículo 47 de la Ley 1523 de 2012, según el cual el FNGRD es el encargado de la negociación, obtención y recaudo, administración, inversión, gestión de instrumentos de inversión financiera y distribución de recursos financieros, necesarios para la implementación y continuidad de la política de gestión del riesgo de desastres que incluya los procesos de conocimiento y reducción del riesgo de desastres y de manejo de desastres; señalamos a continuación el tratamiento contable para el reconocimiento de los hechos económicos mencionados en la Resolución 166 de 2021 del Ministerio de Salud y Protección Social, el que aplicará para las entidades de gobierno como para las empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público:

1. Costos asociados al agendamiento y aplicación de vacunas.

Para el reconocimiento y pago de los costos asociados al agendamiento y a la aplicación de la vacuna que se realiza a las entidades prestadoras de los servicios de salud, se debe considerar que estos pagos presentan dos etapas, la primera correspondiente a un anticipo y la segunda por el pago del saldo no cubierto por el anticipo.

a. El anticipo efectuado por el Fondo Nacional de Gestión de Riesgo de Desastres (FNGRD), conforme se indica en el Decreto 109 de 2021, corresponde al 50% del valor de la multiplicación del número de vacunas asignadas para aplicar por el valor de la estrategia de vacunación intramural de cada región, y su reconocimiento se realiza en el momento en que la entidad reciba los recursos de parte de la FNGRD, para lo cual se deberá registrar un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 290190-Otros avances y anticipos de la cuenta 2901-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS, este valor se legalizará conforme se realice la vacunación y previa presentación y aprobación de la factura correspondiente.

b. La entidad realizará el reconocimiento del ingreso asociado al agendamiento y a la aplicación de la vacuna registrando un débito en la subcuenta 131990-Otras cuentas por cobrar servicios de salud de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD y un crédito en la subcuenta 431220-Servicios ambulatorios - Promoción y prevención de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD. Debe tenerse presente que del valor asignado para el agendamiento y aplicación de las vacunas se incluye un 10% correspondiente a las adecuaciones de los puntos de vacunación, concepto que se registrará en la subcuenta 431289-Servicios conexos a la salud - Centros y puestos de salud de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD.

La factura que sea emitida por los servicios prestados por la entidad prestadora de los servicios de salud, así como sus soportes, surtirán el proceso de validación por parte de la entidad responsable del aseguramiento en salud, la cual indicará si los documentos presentados están de acuerdo con lo señalado en la Resolución 166 de 2021 para efectuar su pago.

Si en el proceso de validación, la entidad responsable del aseguramiento en salud realiza observaciones al cobro realizado, y estos son susceptibles de ser corregidos e incluidos, la entidad prestadora mantendrá los derechos e ingresos reconocidos en las cuentas antes indicadas. Pero, si los documentos son devueltos y no es posible incluirlos como parte de los cobros que realiza la entidad prestadora, corresponderá a esta debitar, por los valores devueltos, la subcuenta 431220-Servicios ambulatorios - Promoción y prevención y la subcuenta 431289-Servicios conexos a la salud - Centros y puestos de salud de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD, si la devolución se realiza en el mismo periodo, o la subcuenta 589090-Otros gastos diversos de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, si la devolución corresponde a ingresos de periodos anteriores, y acreditar la subcuenta 131990-Otras cuentas por cobrar servicios de salud de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.

Cuando la factura es aceptada y los valores son certificados por la entidad responsable del aseguramiento en salud, la entidad procederá a efectuar la legalización del anticipo recibido, para lo cual debitará la subcuenta 290190-Otros avances y anticipos de la cuenta 2901-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS y acreditará la subcuenta 131990-Otras cuentas por cobrar servicios de salud de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD. Cuando el valor del anticipo se haya legalizado en su totalidad, la entidad debitará con los pagos posteriores, la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 131990-Otras cuentas por cobrar servicios de salud de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.

De otra parte, si al finalizar el proceso de vacunación asignado a la entidad prestadora, no se ejecutaron la totalidad de los recursos que fueron recibidos como anticipo, estos deberán ser reintegrados al FNGRD, para lo cual la entidad debitará la subcuenta 290190-Otros avances y anticipos, de la cuenta 2901-AVANCES Y

ANTICIPOS RECIBIDOS, y acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

2. Costos por verificación, apoyo y validación de las vacunas.

Para el reconocimiento y pago de los costos por verificación, apoyo y validación de las vacunas contra el COVID-19 a las entidades responsables del aseguramiento en salud, estas entidades deben desarrollar las actividades correspondientes por estos conceptos a fin de reconocer los ingresos y derechos de cobro al FNGRD.

En la medida en que las entidades realicen las actividades que tienen a cargo, reconocerán el ingreso respectivo debitando la subcuenta 132222-Programas de promoción y prevención de la cuenta 1322-ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD y acreditarán la subcuenta 431122-Programas de promoción y prevención de la cuenta 4311-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD.

Con el pago por parte del FNGRD, la entidad debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 132222-Programas de promoción y prevención, de la cuenta 1322-ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD.

Adicionalmente, en los procedimientos antes indicados y en atención al Marco Conceptual aplicable, las entidades contables públicas deberán reconocer los costos asociados que, de manera directa, contribuyen a la obtención de estos ingresos. En este caso, por la prestación de servicios las entidades deben registrar los cargos incurridos debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 6310-SERVICIOS DE SALUD y acreditando la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 24-CUENTAS POR PAGAR o 25-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS, de acuerdo con el tipo de bien o servicio empleado en los servicios prestados.

- Fondo Nacional de Gestión de Riesgo de Desastres (FNGRD)

En atención a que los recursos del Sistema de Gestión del riesgo son administrados por el Fondo Nacional de Gestión de Riesgo de Desastres, entidad encargada de efectuar los giros y pagos a las entidades prestadoras de servicios de salud, así como a las entidades responsables del aseguramiento en salud, de acuerdo con los servicios prestados por estas en el proceso de previo, durante y posterior a la vacunación, a continuación, se indica el procedimiento contable a aplicar por esta entidad:

1. En relación con los giros y pagos realizados por los costos de agendamiento y aplicación de la vacuna los registros contables que debe realizar la entidad son los siguientes:

a. En el momento en que el FNGRD realice el giro del anticipo a las entidades prestadoras, deberá registrar un débito en la subcuenta 190690-Otros avances y anticipos de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

b. Cuando el FNGRD reciba la factura y sus soportes por los servicios prestados, registrará un débito en la subcuenta correspondiente de promoción y prevención de la cuenta 5613-ADMINISTRACIÓN DE LA

SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, con crédito a la respectiva subcuenta de promoción y prevención de la cuenta 2481-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD.

Si en el proceso de verificación realizado a las facturas y sus soportes, por parte de las entidades de aseguramiento, se devuelven documentos a la entidad prestadora que no son susceptibles de incluir en los cobros realizados por las entidades prestadoras, el FNGRD deberá afectar el registro anterior debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 2481-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD y acreditando la respectiva subcuenta de la cuenta 5613-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD.

Cuando las entidades de aseguramiento certifiquen que los valores incluidos en las facturas y sus soportes son correctos, el FNGRD reconocerá el pago a las entidades prestadoras, para lo cual afectará el valor reconocido por el anticipo entregado, debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 2481-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, y acreditando la subcuenta 190690-Otros avances y anticipos, de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS. Cuando los valores entregados por el anticipo se hayan legalizado en su totalidad y el FNGRD deba cancelar los cobros a las entidades prestadoras por concepto de agendamiento y aplicación de vacunas, con el giro debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 2481-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, y acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Si al finalizar las etapas de agendamiento y aplicación de las vacunas, existen recursos no ejecutados del anticipo entregado a las entidades prestadoras, estos recursos deben ser reintegrados al FNGRD, para lo cual, en el momento en que las entidades prestadoras realicen el giro de los recursos, el FNGRD debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 190690-Otros avances y anticipos de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS.

2. En relación con el reconocimiento y pago que debe realizar el FNGRD por concepto de los costos por verificación, apoyo y validación de las vacunas contra el COVID-19 a las entidades responsables del aseguramiento en salud, una vez estas entidades remitan la factura con sus soportes, de acuerdo con lo señalado en la Resolución 166 de 2021, el FNGRD debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 5613-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD y acreditará la respectiva subcuenta de la cuenta 2481-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD.

En el momento en que el FNGRD realice el pago debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 2481-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD y acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Por medio de este concepto se revoca el concepto emitido por la Contaduría General de la Nación mediante radicado No. 20211100013821 del 07 de abril de 2021.

CONCEPTO No. 20211100072811 DEL 23-09-2021

| | | |
|---|------------------------|--|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Cuentas por cobrar |
| | SUBTEMAS | Baja en cuentas de cuentas por cobrar que representan derechos sobre los cuales ha transcurrido el término de la prescripción de la acción cambiaria |

Doctora
 JULIETH SUSANA MEDINA SABA
 Gerente
 E.S.E. Hospital Departamental Universitario Santa Sofía de Caldas
 Manizales, Caldas

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211400048042 el 23 de agosto de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(...) En el proceso de cobro efectuado por el área de cartera de las distintas Instituciones Prestadoras de Salud Públicas, al requerir a algunas de las entidades (...), éstas han manifestado que respecto de algunas de esas facturas pendientes de pago, ha operado la prescripción. (...)”

7. Teniendo en cuenta lo señalado (...) surgen diversos interrogantes que se abordaran a continuación:

a. Si de llegar constatarse que algunas de las facturas se encuentran prescritas, que actuaciones deben efectuar los hospitales y en general las Instituciones Prestadoras de Salud Públicas, toda vez que de ser así, al efectuar el cobro jurídico mediante la acción cambiaria, es decir al instaurar la acción pertinente para el cobro de las facturas, estando estas bajo esta condición, las instituciones hospitalarias públicas podrían ser condenadas en costas y agencias en derecho, con lo cual estaríamos frente a dos situaciones: (i) la imposibilidad de efectuar el cobro efectivo y jurídico de la cartera; (ii) se le acarrearía a las referidas instituciones hospitalarias costos adicionales, de acuerdo a la tasación que los jueces estimen por concepto de costas y agencias en derecho, esto ya ha pasado en varias oportunidades.

b. Sumado a lo señalado en precedencia, se debe hacer hincapié en que en distintas mesas de flujo de recursos, convocadas por la Superintendencia Nacional de Salud y llevadas a cabo por las Direcciones Territoriales de Salud de distintos departamentos, éstas han resaltado que cuando al efectuar el cobro persuasivo y pre jurídico por parte de los prestadores de salud (hospitales públicos), una entidad (EPS) alega la prescripción de la acción cambiaria originada en la expedición de facturas, debe ser declarada por el Juez, quien se encuentra investido de dicha facultad.

(...) De tal suerte que la Primera Autoridad Nacional en Salud, bien ha señalado (...), que en la normatividad actual no se ha determinado un límite temporal para acudir al aparato jurisdiccional en aras de exigir el pago de unas obligaciones

que como en el caso de marras, han tenido origen en la prestación del servicio público de salud, lo que conlleva a concluir que al no encontrarse limitado ese derecho, la exigencia del pago puede hacerse en cualquier tiempo.

No obstante lo señalado, no existe legislación alguna que nos señale tal circunstancia y en consecuencia en reiterada jurisprudencia, los jueces de la república, al pronunciarse en distintos procesos promovidos por distintas instituciones prestadoras de salud, han decidido declarar la prescripción de la acción cambiaria y consecuencia de ello, estas entidades como parte vencida, han sido condenadas en costas y agencias en derecho, situación que como se ha señalado, va en detrimento de la sostenibilidad financiera de las instituciones que prestan los servicios de salud pública.

(...) Bajo los escenarios planteados, solicitamos nos indiquen una hoja de ruta sobre qué medidas podrían tomar las instituciones prestadoras de salud públicas, cuando algunas de las facturas que están pendiente de pago, haya operado la prescripción de la acción cambiaria.

Por ello, se hace necesario saber si al evidenciarse esta situación y tras la imposibilidad de efectuar el cobro ante el juez competente, por las razones ya anotadas, (condena en costas y agencias en derecho) pueda castigarse esa cartera o en caso contrario que mecanismos nos plantea la ese organismo para resolver esta situación que podría presentarse al efectuar el cobro de la cartera prescrita de las instituciones prestadoras de salud públicas, esto ya que no existe una norma clara que las faculte para declarar de oficio o a petición de parte la prescripción de la acción cambiaria de las facturas y al efectuar el cobro jurídico ante los jueces de la república, podrían ser condenadas al pago de costas y agencias en derecho.

CONSIDERACIONES

El artículo 98 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), Ley 1437 de 2011, establece:

“Artículo 98. DEBER DE RECAUDO Y PRERROGATIVA DEL COBRO COACTIVO. Las entidades públicas definidas en el parágrafo del artículo 104 deberán recaudar las obligaciones creadas en su favor, que consten en documentos que presten mérito ejecutivo de conformidad con este Código. Para tal efecto, están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o podrán acudir ante los jueces competentes.”

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, en el título 2. Cuentas por cobrar, del Capítulo I. Activos, establece lo siguiente:

“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.” (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, la Resolución 193 de 2016, Por la cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, incluye en su anexo el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, en cuanto a la depuración contable, indica:

“3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

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

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

Bienes y Derechos

(...) 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;

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

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

La Norma de cuentas por cobrar indica que se reconocen como tales 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 asimismo, establece que se dejan de reconocer cuando se pague, 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.

En virtud de lo consagrado en el artículo 98 del CPACA, las entidades públicas tienen el deber de recaudar las obligaciones creadas en su favor que consten en documentos que presten mérito ejecutivo. Para tal efecto,

cuentan con los instrumentos necesarios dado que están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o pueden acudir ante los jueces competentes. En este sentido, la regla general es que las entidades deben cobrar dichas acreencias, por lo que generalmente se espera la entrada de flujo financiero hacia estas.

No obstante, habrá lugar a la baja en cuentas de las cuentas por cobrar, entre otras circunstancias, cuando se declara la prescripción de los derechos, transcurre el término de prescripción de la acción cambiaria o caduca la acción de cobro. Lo anterior, por cuanto al no ser posible hacer efectivos dichos derechos mediante la prerrogativa de cobro coactivo o acudiendo ante los jueces competentes, no se espera, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable hacia la entidad, lo que conlleva a que dichas cuentas por cobrar no cumplan con los requisitos para su reconocimiento.

Así las cosas, si la entidad tiene registradas cuentas por cobrar que corresponden a (i) derechos que no es posible hacerlos efectivos mediante la jurisdicción ordinaria o coactiva, (ii) derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción, o (iii) derechos sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad, la entidad debe ordenar la baja en cuentas de conformidad con lo señalado por la CGN en el numeral 3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible, del anexo a la Resolución N° 193 de 2016, mediante la cual se prescriben los lineamientos para la evaluación del control interno contable.

CONCEPTO No. 20211100093471 DEL 23-11-2021

| | | |
|---|------------------------|---|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público. |
| | TEMAS | Cuentas por cobrar |
| | SUBTEMAS | Baja en cuentas de cuentas por cobrar que representan derechos sobre los cuales no se puede ejercer el cobro por haberse cumplido el término de prescripción o caducidad. |

Doctor
 FRANKLIN MOTATO RENGIFO
 Yumbo, Valle del Cauca

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211400056182 el 14 de octubre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…) cuál debería ser el manejo contable que le debo darle a una cartera de difícil cobro, adicionalmente son deudores de entidades en proceso de liquidación y hace mas de 9 años no pagan.

Dentro de los antecedentes, corresponde a una entidad del sector salud (hospital) – desde enero de 2017, entro en la aplicación del Nuevo Marco Normativo de regulación contable, según resolución 414 de 2014, modificado por la resolución 607 de 2016.

En su política establece que

>> las cuentas por cobrar del hospital serán objeto de estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor del desmejoramiento de la condición crediticia del mismo<<

Adicionalmente, dentro de los indicios de deterioro, menciona entre otros,

INCUMPLIMIENTO DE PAGO, declaración de quiebra de la empresa, si la empresa entra en proceso de liquidación, dificultades financieras del deudor.

La entidad una vez inicia con su proceso de transición al nuevo marco normativo en el 2017, para esta fecha ya tenia en sus estado financiero identificada la cartera de difícil cobro y correspondía a los años 2004 al 2012, sin embargo no se hizo ninguna depuración de la cartera; al cierre de la vigencia 2020, la entidad sigue mostrando en sus estado financieros el valor de la cartera y incluye a estas entidades que están en proceso de liquidación.

A la misma fecha la entidad ha deteriora parte de su cartera, sin embargo se puedo establecer que existe un valor considerable o representativo que hace parte del saldo de la cartera. -

Pregunta. ¿Es sano o es una buena práctica reflejar esta cartera en los Estados Financieros con estos antecedentes? – Estaríamos vulnerando los principios y características de la contabilidad pública de acuerdo al plan general de Contabilidad Pública? (...)”.

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, que se define 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 *ejusdem*, 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.

El artículo 6º de la referida Ley, establece también que el control interno será responsabilidad del representante legal o máximo directivo correspondiente y que, la aplicación de los métodos y procedimientos al igual que la calidad, eficiencia y eficacia del control interno, también será de responsabilidad de los jefes de cada una de las distintas dependencias de las entidades y organismos.

Aunado a lo anterior, 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", por lo cual esta entidad expidió la Resolución 193 de 2016.

Por su parte, el artículo 98 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), Ley 1437 de 2011, establece:

“Artículo 98. DEBER DE RECAUDO Y PRERROGATIVA DEL COBRO COACTIVO. Las entidades públicas definidas en el parágrafo del artículo 104 deberán recaudar las obligaciones creadas en su favor, que consten en documentos que presten mérito ejecutivo de conformidad con este Código. Para tal efecto, están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o podrán acudir ante los jueces competentes.”

Ahora bien, respecto a la regulación contable, 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, señala:

“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

(...)

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.

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.

(...)"

Por su parte, el numeral 2 del Capítulo I. 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, incorporadas al Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 414 de 2014, y actualizadas según la Resolución 219 de 2020, 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.

2.2. Clasificación

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

(...)

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 numeral 3.2.4 del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, anexo a la Resolución 193 de 2016, establece lo siguiente, con respecto a los manuales de políticas contables, procedimientos y funciones:

“3.2.4 Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

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

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

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

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

También establece lo siguiente en su numeral 3.2.15 con respecto a la depuración contable:

“3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible

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

adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información.

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

Bienes y Derechos

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

(...)

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

CONCLUSIONES

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

En virtud de lo consagrado en el artículo 98 del CPACA, las entidades públicas tienen el deber de recaudar las obligaciones creadas en su favor que consten en documentos que presten mérito ejecutivo. Para tal efecto, cuentan con los instrumentos necesarios dado que están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o pueden acudir ante los jueces competentes. En este sentido, la regla general es que las entidades deben cobrar dichas acreencias, por lo que generalmente se espera la entrada de flujo financiero hacia estas.

No obstante, habrá lugar a la baja en cuentas de las cuentas por cobrar, entre otras circunstancias, cuando se declara la prescripción de los derechos o cuando caduca la acción de cobro. Lo anterior, por cuanto al no ser posible hacer efectivos dichos derechos mediante la prerrogativa de cobro coactivo o acudiendo ante los jueces competentes, no se espera, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable hacia la entidad, lo que conlleva a que dichas cuentas por cobrar no cumplan con los requisitos para su reconocimiento.

En este sentido, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, anexo a la Resolución 193

de 2016, establece que el proceso de depuración contable debe realizarse de forma permanente y sostenible, con el objeto de evitar que la información financiera se encuentre afectada por cifras que no reflejen su realidad económica. Así pues, siempre que se presenten este tipo de cifras, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad.

Es pertinente aclarar que, si ha existido evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias, las cuentas por cobrar han debido ser objeto de estimaciones de deterioro, conforme a lo establecido en la Norma de cuentas por cobrar.

Por lo tanto, si tras la evaluación realizada por la entidad se establece que no es viable ejercer el cobro de las cuentas por cobrar que corresponden a la cartera de los años 2004 al 2012, por cuanto operó alguna causal relacionada con su extinción, entonces la entidad procederá a realizar la baja en cuentas de dichas cuentas por cobrar objeto de consulta.

Para este efecto, la entidad registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR) y un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 13-CUENTAS POR COBRAR, 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, respecto a su última pregunta es preciso señalar que la no realización de la baja en cuentas de cuentas por cobrar que no cumplen con los requisitos para su reconocimiento, no constituye una buena práctica contable por cuanto vulnera las características de relevancia y representación fiel del Régimen de Contabilidad Pública.

CONCEPTO No. 20211100112821 DEL 21-12-2021

| | | |
|---|------------------------|---|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Cuentas por cobrar |
| | SUBTEMAS | Tratamiento contable de cuentas por cobrar sobre las que se inician procesos judiciales o administrativos de cobro. |

Doctora
 JOHANNA CAZARES HERNÁNDEZ
 Profesional Especializado Grado 03 - Gestión Cartera
 Empresa Ibaguereña de Acueducto y Alcantarillado S.A. E.S.P.
 Ibagué, Tolima

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010061142, el 09 de noviembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Teniendo en cuenta que el IBAL S.A E.S.P OFICIAL es una empresa de servicios públicos domiciliarios, de naturaleza pública, con jurisdicción de cobro coactivo y con una cartera antigua que se ejecutará a través de la vía ordinaria; concurre ante ustedes, con el objeto que se sirvan rendir concepto en el siguiente sentido:

Cual (sic) es el tratamiento contable que se se (sic) le debe dar a la cartera que se envía ante la jurisdicción coactiva o ante la jurisdicción ordinaria para su cobro, si esta se puede excluir de los estados financieros y de la cartera comercial o se debe de trasladar a una cuenta especial (de orden).”

CONSIDERACIONES

El artículo 98 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011, establece:

“ARTÍCULO 98. DEBER DE RECAUDO Y PRERROGATIVA DEL COBRO COACTIVO. Las entidades públicas definidas en el párrafo del artículo 104 deberán recaudar las obligaciones creadas en su favor, que consten en documentos que presten mérito ejecutivo de conformidad con este Código. Para tal efecto, están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o podrán acudir ante los jueces competentes.”

Respecto a la regulación contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera 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 No. 414 de 2014 y modificado por la Resolución No.

168 de 2020, señala en el numeral 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.

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.

(...)

52. Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo corresponden a la capacidad que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios pueden también traducirse en la capacidad para reducir la salida de flujos futuros de efectivo.” (Subrayado fuera de texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, en especial por la Resolución 426 de 2019, en el Capítulo I. Activos, 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.

(...)

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 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 mediante la Resolución No. 310 de 2017 y actualizado por la Resolución No. 082 de 2021, en el numeral 1. Demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales interpuestas o radicadas por la empresa en contra de terceros, señala:

“1.1. Notificación de la admisión de la demanda o arbitraje, o citación a la audiencia de conciliación extrajudicial

(...)

Para los derechos reconocidos por la empresa sobre los cuales se inicien procesos judiciales de cobro, se continuará aplicando la Norma de cuentas por cobrar.

1.2. Sentencia ejecutoriada, laudo arbitral definitivo, acta de conciliación extrajudicial o constancia de no acuerdo de conciliación extrajudicial

(...)

Las costas procesales originadas en procesos judiciales de cobro se registrarán debitando la subcuenta 133805-Costas procesales de la cuenta 1338-SENTENCIAS, LAUDOS ARBITRALES Y CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES A FAVOR DE LA ENTIDAD y acreditando la subcuenta 480862-Costas procesales a favor de la entidad de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

1.3. Recaudo de los derechos originados en sentencias ejecutoriadas, laudos arbitrales definitivos o actas de acuerdo de conciliación extrajudicial

Con el recaudo, la empresa debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta que identifique el activo recibido y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1338-SENTENCIAS, LAUDOS ARBITRALES Y CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES A FAVOR DE LA ENTIDAD.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, 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.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 98 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011, las entidades estatales deben recaudar las acreencias a su favor que consten en documentos que presten mérito ejecutivo, y para tal efecto, cuentan con los instrumentos jurídicos suficientes dado que están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o pueden acudir ante los jueces competentes. Bajo este contexto, se puede concluir que, por regla general, es previsible la obtención del flujo económico por los derechos representados en las cuentas por cobrar a favor de la empresa.

Por lo anterior, y atendiendo a lo indicado 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, los derechos que la empresa tenga reconocidos y sobre los cuales se inicien procesos judiciales o administrativos de cobro, tendrán el tratamiento contable indicado por la Norma de cuentas por cobrar, es decir, la empresa mantendrá reconocida la cuenta por cobrar en la subcuenta y cuenta respectiva y le aplicará los criterios definidos para la medición posterior y baja en cuentas.

Así las cosas, cuando se obtenga el pago de la cuenta por cobrar como resultado de un proceso judicial o administrativo de cobro coactivo, la empresa registrará el valor recibido debitando la subcuenta y cuenta respectiva del Grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO, y acreditando la subcuenta y cuenta correspondiente del Grupo 13-CUENTAS POR COBRAR. Cualquier diferencia que se genere se reconocerá en el resultado del periodo.

En caso de que el pago se haya obtenido mediante un proceso judicial de cobro, y se haya condenado al deudor al pago de costas a favor de la empresa, esta las registrará debitando la subcuenta 133805-Costas procesales de la cuenta 1338-SENTENCIAS, LAUDOS ARBITRALES Y CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES A FAVOR DE LA

ENTIDAD y acreditando la subcuenta 480862-Costas procesales a favor de la entidad de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Una vez obtenido el pago de dichas costas, la empresa debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta que identifique el activo recibido y acreditará la subcuenta 133805-Costas procesales de la cuenta 1338-SENTENCIAS, LAUDOS ARBITRALES Y CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES A FAVOR DE LA ENTIDAD.

CONCEPTO No. 20211100105161 DEL 13-12-2021

| | | |
|---|------------------------|---|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran ahorro del público |
| | TEMAS | Cuentas por cobrar Ingresos por transferencias y Subvenciones |
| | SUBTEMAS | Reconocimiento de recursos entregados por la entidad territorial para el pago de pasivos laborales. |

Doctora
 ROSALBA ORTIZ OLIVEROS
 Gerente
 E.S.E. Hospital Departamental de Sabanalarga
 Sabanalarga, Atlántico

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010061602 el 18 de noviembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Con la finalidad de realizar la normalización de las acreencias de los hospitales del Atlántico, fue suscrito convenio interadministrativo N.-202104001, para la transferencia de recursos del Departamento del Atlántico a la Empresa Social del Estado Hospital de Sabanalarga por valor de \$147.479.338 (CIENTO CUARENTA Y SIETE MILLONES CUATROCIENTOS SETENTA Y NUEVE MIL TRESCIENTOS TREINTA Y OCHO PESOS M/CTE), cuyo objeto es la normalización de sus pasivos laborales. En razón a lo anterior durante el mes de octubre de 2021 fue cancelado por parte de la Gobernación del Departamento del Atlántico el pago en forma directa a los acreedores. Lo cual se traduce en que los recursos cancelados son Sin situación de fondos para el Hospital, dado que no se recibieron en las cuentas bancarias del Hospital.

La consulta es la siguiente:

1. *Cuál es el procedimiento contable que debe realizar el Hospital para el registro del pago de la situación anteriormente expuesta, teniendo en cuenta que los pasivos fueron cancelados en forma directa por parte de la Gobernación del Departamento del Atlántico a los acreedores y éstos aparecen contabilizadas en los pasivos del Hospital.*
2. *Cuál es el procedimiento contable para reflejar en los Estados financieros del Hospital el convenio suscrito?”*

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y, que no Captan ni Administran ahorro del público, incorporado al RCP mediante la Resolución 414 de 2015 y sus modificaciones, hace referencia a los criterios a tener en cuenta para reconocer, medir y presentar los hechos económicos en los estados financieros de la empresa y que corresponden a los Principios de Contabilidad, de los cuales, vale

mencionar el Principio de Esencia sobre forma que señala: “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.”

Esta misma normativa define los elementos de los Estados Financieros, anotando respecto de los pasivos:

“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.

57. Al evaluar si existe o no una obligación presente, la empresa debe tener en cuenta, con base en la información disponible, la existencia de un suceso pasado que dé lugar a la obligación a partir de la cual la empresa tiene poca o ninguna alternativa de evitar la salida de recursos. Cuando existan dudas sobre la existencia de una obligación presente, la empresa debe evaluar la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar al reconocimiento de un pasivo.

(...)

6.1.5. 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.

(...)

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.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

Nos permitimos atender su solicitud en el contexto en que los recursos entregados por la Gobernación corresponden a recursos propios de esta última, y el hospital los recibe para el pago de las obligaciones laborales que presenta en su información financiera.

En el anterior sentido, el hospital causará en la contabilidad la cuenta por cobrar por recursos asignados mediante un débito en la subcuenta 132416-Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR, con crédito en la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

De otra parte, como el hospital tiene reconocidas en el pasivo las obligaciones laborales, en consideración a que los recursos son cancelados directamente por la gobernación a los terceros acreedores, con la información del pago realizado, el hospital debitará la cuenta y subcuenta que corresponda del grupo 2-PASIVOS y acreditará la subcuenta 132416-Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR.

En cuanto a la pregunta 2, el reconocimiento contable del convenio está sujeto a las condiciones pactadas, anotando que el hospital debe informar la existencia y características del convenio en las notas a los estados financieros.

CONCEPTO No. 20211100106911 DEL 14-12-2021

| | | |
|----------|----------------------------|--|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Cuentas por cobrar Otros activos Asuntos no contemplados en una clasificación específica |
| | SUBTEMAS | Tratamiento contable de los Títulos para la Renovación del Territorio (TRT), recibidos como contraprestación por la ejecución de proyectos en municipios definidos como las ZOMAC. |

Doctora
 ÁNGELA MARÍA LOAIZA CORTÉS
 Directora Normatividad Contable
 Empresas Públicas de Medellín (EPM)
 Medellín, Antioquia

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010050402 el 07 de septiembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Obras por Impuestos es un mecanismo del Gobierno Nacional a través del cual los contribuyentes (empresas) tienen la posibilidad de pagar hasta el 50% de su impuesto de renta a cargo, aportando al cierre de brechas socioeconómicas en los municipios más afectados por la pobreza y la violencia, a través de la ejecución de proyectos de impacto económico y social y que aporten al desarrollo de estos municipios.

Este mecanismo ofrece dos opciones para vincularse: fiducia y convenio. Esta última, fue creada mediante el artículo 800 – 1 del Estatuto Tributario adicionado por el artículo 79 de la Ley 2010 de 2019 y mediante Decreto 1147 del 18 de agosto de 2020.

Consulta

** ¿Cuál sería el tratamiento contable para una empresa que se acoge a la opción convenio, teniendo presente que la Empresa pertenece a Grupo 1 y por lo tanto aplica el marco normativo contable para estas empresas?, ¿sería en cuentas de balance como anticipos de impuestos o en cuentas de resultados como ejecución de contratos (costo y posterior reconocimiento de ingreso)?*

** ¿El tratamiento contable sería diferente para los contratos de obra y para los contratos de suministro? En caso tal de existir diferencia nos pueden dar claridad al respecto?”*

Mediante el radicada con el N° 20210010058732 del 28 de octubre de 2021, la doctora Ángela María Loaiza Cortés amplía la información de la consulta, dando respuesta a los siguientes interrogantes:

“- ¿Las cuentas contables consultadas son para el reconocimiento de los Títulos para la Renovación del Territorio (TRT)? Si y para el contrato del convenio que se firma.

- ¿El tratamiento contable referido en la pregunta una y dos, es para el reconocimiento del convenio y su ejecución, en atención al instrumento jurídico celebrado? Si.

-A la anterior consulta ¿El tratamiento contable sería diferente para los contratos de obra y para los contratos de suministro? En caso tal de existir diferencia nos pueden dar claridad al respecto?” En el desarrollo del mecanismo de obras por impuestos se pueden ejecutar proyectos de inversión para la construcción de obras de infraestructura o la dotación de bienes y/o servicios. Por lo tanto queremos saber si el manejo contable dependería del objeto del proyecto a ejecutar con el convenio.”

CONSIDERACIONES

El Artículo 800-1 del Estatuto Tributario indica:

“ARTÍCULO 800-1. OBRAS POR IMPUESTOS. Las personas naturales o jurídicas obligadas a llevar contabilidad, contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que en el año o período gravable inmediatamente anterior hayan obtenido ingresos brutos iguales o superiores a treinta y tres mil seiscientos diez (33.610) UVT, podrán celebrar convenios con las entidades públicas del nivel nacional, por los que recibirán a cambio títulos negociables para el pago del impuesto sobre la renta, en los términos previstos en la presente disposición. (...)

El objeto de los convenios será la inversión directa en la ejecución de proyectos de trascendencia económica y social en los diferentes municipios definidos como las Zonas Más Afectadas por el Conflicto Armado (Zomac), relacionados con agua potable y saneamiento básico, energía, salud pública, educación pública, bienes públicos rurales, adaptación al cambio climático y gestión del riesgo, pagos por servicios ambientales, tecnologías de la información y comunicaciones, infraestructura de transporte, infraestructura productiva, infraestructura cultural, infraestructura deportiva y las demás que defina el manual operativo de Obras por Impuestos, todo de conformidad con lo establecido en la evaluación de viabilidad del proyecto. Los proyectos a financiar podrán comprender las obras, servicios y erogaciones necesarias para su viabilidad, planeación, preoperación, ejecución, operación, mantenimiento e interventoría, en los términos establecidos por el manual operativo de Obras por Impuestos, según el caso. También podrán ser considerados proyectos en jurisdicciones que, sin estar localizadas en las Zomac, de acuerdo con el concepto de la Agencia de Renovación del Territorio, resulten estratégicos para la reactivación económica y/o social de las Zomac o algunas de ellas.

(...)

Para el desarrollo del presente mecanismo de pago del impuesto sobre la renta se tendrán en cuenta los siguientes aspectos y procedimientos:

(...)

6. Reglas del Convenio. La celebración del convenio estará sujeta a las siguientes reglas:

(...)

h) Tratamiento tributario y contable de los convenios celebrados. Los convenios celebrados de acuerdo con lo previsto en la presente disposición tendrán el tratamiento tributario y contable que les corresponda según su naturaleza y las normas que resulten aplicables. En tal medida, los convenios se entenderán efectuados en desarrollo de la actividad productora de renta del contribuyente, quien para estos efectos no necesitará ampliar su objeto social. Sin perjuicio de lo anterior, los convenios no estarán sometidos a retención y/o autorretención en la fuente a título del impuesto sobre la renta.

(...)

n) Títulos para la Renovación del Territorio (TRT). Autorícese al Ministerio de Hacienda y Crédito Público para la emisión de los TRT, los cuales serán usados como contraprestación de las obligaciones derivadas de los convenios de obras por impuestos. Dichos títulos tendrán la calidad de negociables. El Gobierno nacional reglamentará las condiciones de los TRT y los requisitos para su emisión.

Los TRT una vez utilizados, computarán dentro de las metas de recaudo de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). Estos títulos, podrán ser utilizados por su tenedor para pagar hasta el 50% del impuesto sobre la renta y complementarios.

PARÁGRAFO 1o. Las personas jurídicas que tengan deudas por concepto del impuesto sobre la renta podrán asumir el pago de las mismas a través de los TRT.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

De otra parte, en Decreto N° 1147 del 18 de agosto de 2020, “por el cual se reglamentan los artículos 800-1 del Estatuto Tributario, (...)”, se dispone:

“Artículo 1.6.6.3.5. Condiciones del convenio. La entidad nacional competente definirá dentro de la minuta del convenio a suscribir con el contribuyente, las cláusulas necesarias para garantizar la ejecución del proyecto de inversión, que deberá contener como mínimo la identificación de las partes, el objeto, plazo, la cuantía del proyecto, obligaciones, garantías, cesión, la supervisión o interventoría del proyecto según el caso, gerencia del proyecto, la supervisión del convenio, matriz de riesgos, causales de terminación anticipada y unilateral cuando se determine entre otras circunstancias que el proyecto de inversión no esté conforme con los objetivos del mecanismo, el inicio de la ejecución, la forma o mecanismo como se determinarán y entregarán los hitos en el caso que el proyecto lo permita, las reglas para la entrega de la obra, bien o servicio de que trata el proyecto y su sostenibilidad por el receptor, la liquidación del convenio, así como las demás estipulaciones que la entidad nacional competente considere necesarias conforme con lo previsto en el artículo 800-1 del Estatuto Tributario.

(...)

Parágrafo 2°. Cuando surtido el proceso administrativo de que trata el artículo 86 de la Ley 1474 de 2011, se determine por parte de la entidad nacional competente que el contribuyente no ejecutó el proyecto en las condiciones acordadas en el convenio, el contribuyente deberá hacer entrega de la obra ejecutada a esa fecha a la entidad nacional competente, sin perjuicio de la imposición de las multas y sanciones a que haya lugar.

Serán reconocidos a los contribuyentes mediante Títulos para la Renovación del Territorio (TRT), los avances de obras a que haya lugar, siempre que correspondan con los hitos pactados en el convenio y hayan sido recibidos a satisfacción.

(...)

Artículo 1.6.6.4.9. Recibo a satisfacción y entrega de la obra, bien o servicio. Ejecutado el proyecto de inversión por el contribuyente y a satisfacción de la interventoría o instancia que haga sus veces, y dentro de los quince (15) días siguientes al cierre de todo el proceso contractual o el cierre del registro del proyecto en el Sistema de Información de Seguimiento a Proyectos de Inversión Pública (SPI), lo que ocurra de último, la entidad nacional competente emitirá un certificado de satisfacción del cumplimiento y ejecución del proyecto.

Una vez emitido el certificado de que trata el inciso anterior, la entidad nacional competente dispondrá la transferencia de dominio de la obra, bien o servicio por el contribuyente y a favor de la entidad territorial o entidad pública beneficiaria del proyecto, que se llevará a cabo mediante acta que deberá describir la obra, bien o servicio que se entrega y las responsabilidades del receptor de las mismas. La entidad nacional competente elaborará el acta y demás actos a que haya lugar conforme con lo previsto en el Convenio y el Manual Operativo de obras por impuestos.

(...)

Dentro de los cinco (5) días siguientes a la fecha de entrega de la obra, bien o servicio de que trata este artículo, o de hitos según lo pactado en el convenio, la entidad nacional competente remitirá a la Subdirección de Gestión de Recaudo y Cobranzas de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN una certificación sobre el cumplimiento del convenio o de los hitos, en la cual deberá constar:

1. Nombre y número de identificación tributaria -NIT del contribuyente o contribuyentes que suscribieron el convenio, y el valor de sus correspondientes aportes.
2. Nombre del proyecto.
3. Valor del proyecto.
4. Fecha de entrega de la obra o hito.
5. Valor final de la obra o de los hitos correspondientes recibidos.
6. Fotocopia de la resolución que aprobó la suscripción del convenio con el contribuyente y, de ser el caso, del acto administrativo de modificación.
7. Fotocopia del documento de aprobación del cupo del Consejo Superior de Política Fiscal-CONFIS afectado con el convenio.
8. Certificado de satisfacción del cumplimiento del proyecto expedido por la entidad nacional competente.

(...)

Artículo 1.6.6.5.1. Títulos para la Renovación del Territorio - TRT. Los Títulos para la Renovación del Territorio -TRT de los que trata el artículo 800-1 del Estatuto Tributario son la contraprestación por el cumplimiento de las obligaciones derivadas de los convenios de obras por impuestos. Dichos títulos tendrán la calidad de negociables y podrán ser utilizados por su tenedor para pagar hasta el cincuenta por ciento (50%) del total del saldo a pagar por concepto del impuesto sobre la renta y complementarios, o el cien por ciento (100%) de las deudas por concepto del mismo impuesto, en los términos establecidos en el presente decreto.

Artículo 1.6.6.5.2. Procedimiento para el reconocimiento y expedición de los Títulos para la Renovación del Territorio - TRT. Los contribuyentes y responsables del impuesto sobre la renta y complementarios que requieran el reconocimiento del derecho al Título para la Renovación del Territorio -TRT como contraprestación por el cumplimiento de las obligaciones derivadas de los convenios de obras por impuestos, solicitarán por escrito, personalmente o por intermedio de apoderado ante la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN, el reconocimiento del derecho para la expedición de dichos títulos.

La Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN, a través de la Subdirección de Gestión de Recaudo y Cobranzas o la dependencia que haga sus veces, dentro de los quince (15) días siguientes al recibo de la solicitud, expedirá el acto administrativo mediante el cual se reconoce el derecho del contribuyente al Título para la Renovación del Territorio -TRT, el cual deberá contener el valor por el que se debe expedir el respectivo título, precisando la vigencia del cupo aprobado por el Consejo Superior de Política Fiscal -CONFIS afectado con el convenio, código del Banco de Programas y Proyectos de Inversión Nacional-BPIN, nombre del proyecto, obra o hito entregado por el contribuyente.

Contra el acto administrativo de reconocimiento del derecho a los Títulos para la Renovación del Territorio - TRT, procede únicamente el de reposición, en los términos previstos en el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

Una vez en firme el acto administrativo, la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN, remitirá fotocopia de este al correspondiente depósito central de valores, con el fin que este proceda a realizar la anotación en cuenta, para la expedición del Título.

Parágrafo. Cuando se trate de un proyecto ejecutado por varios contribuyentes o responsables, el acto administrativo mediante el cual se reconoce el derecho a los Títulos para la Renovación del Territorio -TRT, dispondrá la expedición individualizada de acuerdo con el valor de sus respectivos aportes.

Artículo 1.6.6.5.3. Pago hasta del cincuenta por ciento (50%) del impuesto sobre la renta y complementarios o de deudas por concepto del mismo impuesto con Títulos para la Renovación del Territorio - TRT. Los Títulos para la Renovación del Territorio -TRT podrán ser utilizados por su legítimo tenedor para el pago hasta del cincuenta por ciento (50%) del total del saldo a pagar por concepto del impuesto sobre la renta y complementarios a cargo del contribuyente o responsable del periodo fiscal próximo a vencerse, o del cien por ciento (100%) de las deudas por concepto del mismo impuesto en los términos establecidos en el presente capítulo.

Cuando los Títulos para la Renovación del Territorio -TRT sean utilizados para pagar hasta el cincuenta por ciento (50%) del total del saldo a pagar por concepto del impuesto sobre la renta y complementarios del

período fiscal próximo a vencerse, el contribuyente deberá cancelar el cincuenta por ciento (50%) restante, o el valor que corresponda en la fecha del vencimiento del plazo para declarar. El pago podrá efectuarse en la entidad financiera habilitada para tal fin, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 1.6.1.13.2.46 del presente decreto para el pago de impuestos con otros títulos.

Para tal efecto, el contribuyente deberá diligenciar los recibos oficiales de pago establecidos por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN. El formulario de la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios podrá presentarse ante cualquiera de las entidades autorizadas para recaudar, o de manera virtual si se encuentra Obligado a hacerlo por este medio. (...)

Artículo 1.6.6.6.4. Condiciones y manejo de los Títulos para la Renovación del Territorio -TRT. Los Títulos para la Renovación del Territorio -TRT, tendrán las siguientes condiciones y manejo:

1. Son títulos negociables.

2. Tienen vigencia de un (1) año a partir de la anotación en cuenta en el correspondiente depósito central de valores.

3. Circulan de manera desmaterializada y se mantienen bajo el mecanismo de anotación en cuenta en un depósito de valores legalmente autorizado por la Superintendencia Financiera de Colombia.

4. Pueden ser administrados directamente por la Nación. Ésta podrá celebrar con el Banco de la República o con otras entidades nacionales o extranjeras contratos de administración fiduciaria y todos aquellos necesarios para la agencia, administración o servicio de los respectivos títulos, en los cuales se podrá prever que la administración se realice a través de depósitos centralizados de valores.

5. Podrán ser fraccionados y utilizados de manera parcial antes de su vencimiento.

6. Pueden ser utilizados por su legítimo tenedor para el pago hasta del cincuenta por ciento (50%) del total del saldo a pagar por concepto del impuesto sobre la renta y complementarios a cargo del contribuyente o responsable, correspondiente al período gravable próximo a vencerse, o del cien por ciento (100%) de las deudas por concepto del mismo impuesto.

7. Computarán dentro del recaudo de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN, una vez sean utilizados. (...)" (Subrayados fuera de texto)

Ahora bien, el Marco Conceptual para la Información Financiera del “Anexo técnico compilatorio y actualizado 1-2019, de las normas de información financiera, grupo 1” del Decreto 2270 del 2019, señala:

“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 representarla de forma fiel el fenómeno económico (véanse los párrafos 4.59 a 4.62).

(...)

Definición de activo

4.3 Un activo es un recurso económico presente controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados.

4.4 Un recurso económico es un derecho que tiene el potencial de producir beneficios económicos.

(...)

4.14 Un recurso económico es un derecho que tiene el potencial de producir beneficios económicos. Para que ese potencial exista, no es necesario que sea cierto, ni siquiera probable, que el derecho vaya a producir beneficios económicos. Solo es necesario que el derecho exista en el momento ya y que, en, al menos, una circunstancia, produciría beneficios económicos para esa entidad más allá de los disponibles para todas las demás partes.

(...)

4.23 Para que una entidad controle un recurso económico, los beneficios económicos futuros procedentes del recurso deben ir a la entidad directa o indirectamente en lugar de a un tercero. Este aspecto de control no supone que la entidad pueda asegurar que el recurso beneficios económicos en cualquier circunstancia. Más bien significa que, si el recurso produce beneficios económicos, la entidad es la parte que los obtendrá directa o indirectamente.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

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 Único Reglamentario N° 2420 de 2015 y sus modificatorios, incorporados en el Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución CGN N° 037 de 2017, actualizada por la Resolución CGN N° 035 de 2021, establecen:

“Norma Internacional de Información Financiera 9

(...)

3.1 Reconocimiento inicial

3.1.1 Una entidad reconocerá un activo financiero o un pasivo financiero en su estado de situación financiera cuando, y solo cuando, se convierta en parte de las cláusulas contractuales del instrumento (véanse los párrafos B3.1.1 y B3.1.2). (...)

B3.1.2 Los siguientes son ejemplos de aplicación del principio establecido en el párrafo 3.1.1:

(a) Las partidas por cobrar o por pagar de forma incondicional se reconocen como activos o pasivos cuando la entidad se convierte en parte del contrato y, como consecuencia de ello, tiene el derecho legal a recibir efectivo o la obligación legal de pagarlo.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

De acuerdo con la característica cualitativa fundamental de Representación fiel, la información es útil si representa de forma fiel la esencia de los fenómenos que pretende presentar, razón por la cual, para el tratamiento contable de los convenios celebrados conforme a lo previsto en el artículo 800-1 del Estatuto Tributario, se debe evaluar el trasfondo de su clausulado y de esta manera identificar, entre otros, los siguientes aspectos: (i) la esencia de los fenómenos que subyace en el instrumento jurídico celebrado; (ii) el objeto del convenio; y (iii) el rol que cumple cada parte, dicho rol puede ser consultado generalmente en las obligaciones o derechos que se estipulan en dicho instrumento jurídico.

Ahora bien, el artículo 800-1 del Estatuto Tributario y el Decreto 1147 de 2020, expresan que los Títulos para la Renovación del Territorio (TRT) son la contraprestación por el cumplimiento de las obligaciones derivadas de los convenios celebrados por los contribuyentes y responsables del impuesto sobre la renta y complementarios con entidades públicas del nivel nacional, por la inversión directa en la ejecución de proyectos en municipios definidos como las Zonas más Afectadas por el Conflicto Armado (Zomac), o que sean considerados estratégicos para la reactivación económica y/o social de las Zomac.

Los TRT tienen la calidad de negociables y pueden ser usados por su tenedor para el pago de hasta el 50% del total del saldo a pagar por concepto del impuesto sobre la renta y complementarios del periodo fiscal próximo a vencerse, o del 100% de las deudas por concepto del mismo impuesto.

Por lo tanto, en la medida en que la empresa ejecute el proyecto y tenga el derecho legal a recibir una contraprestación, debe reconocer una cuenta por cobrar en el estado de situación financiera, homologado al Catálogo General de Cuentas (CGC) expedido por la CGN en la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 13-CUENTAS POR COBRAR. Como contrapartida debe reconocer un ingreso, el cual debe estar asociado a los respectivos costos y gastos del proyecto.

Para el caso particular, si la intención de la empresa es usar los TRT para pagar el impuesto sobre la renta y complementarios, una vez quede en firme el acto administrativo expedido por la DIAN, mediante el cual se le otorga al contribuyente el derecho a los TRT, la empresa debe reconocer un activo que represente el derecho de compensación por impuestos y contribuciones, cancelando la cuenta por cobrar previamente reconocida. La diferencia que se genere se debe reconocer como un ingreso o gasto en el resultado del periodo.

Para efectos de homologación al CGC expedido por la CGN, el saldo de la cuenta del activo que representa el derecho de compensación se debe reportar en la subcuenta 190790-Otros derechos de compensaciones por impuestos y contribuciones de la cuenta 1907-DERECHOS DE COMPENSACIONES POR IMPUESTOS Y CONTRIBUCIONES.

CONCEPTO No. 20211100109901 DEL 15-12-2021

| | | |
|---|------------------------|--|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Entidades de Gobierno |
| | TEMAS | Cuentas por cobrar Cuentas por pagar Ingresos fiscales Transferencias y Subvenciones |
| | SUBTEMAS | Tratamiento contable de los Recursos entregados por la Alcaldía de Yopal a la empresa SAYOP S.A.S E.S.P., para atender el servicio de alumbrado público. |

| | | |
|---|------------------------|--|
| 2 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Cuentas por cobrar Cuentas por pagar Transferencias y subvenciones |
| | SUBTEMAS | Reconocimiento contable de los recursos transferidos por la Alcaldía de Yopal a la empresa SAYOP SAS ESP por concepto del impuesto de alumbrado público, para atender el servicio de alumbrado público |

Doctoras
 LINA MARÍA FLÓREZ TORO
 Subgerente Administrativa y Financiera.
 Sayop S.A.S E.S.P
 GLORIA YOLANDA SILVA RIVEROS
 Profesional Universitaria – Contabilidad
 Alcaldía de Yopal
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010058122 el 26 de octubre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La alcaldía de Yopal, como sujeto activo del impuesto de alumbrado público, Mediante resolución No. 037 del 9 de febrero de 2021 (adjunto) autorizo a que la empresa que actúa como agente facturador y recaudador del impuesto de alumbrado público ENERCA S.A.S, transfiera directamente a la empresa SAYOP S.A.S E.S.P estos recursos, provenientes del cobro que se realiza a usuarios regulados a través de la factura de energía, según Ley 1819 de 2016 art. 352, e informado al Municipio de Yopal, mensualmente la transferencia de esos recursos para control y fiscalización.”

Adicionalmente el Municipio recauda directamente el impuesto de alumbrado público de los usuarios no regulados (generadores, oficiales, comercializadores), recursos que gira a SAYOP S.A.S. E.S.P. como empresa creada para la operación, mantenimiento, expansión y modernización del alumbrado público del Municipio.

Producto de lo anterior, es necesario ampliar nuestra solicitud a los registros contables que se deben hacer por parte del Municipio como de la empresa SAYOP y el manejo de reciprocas, basados en las situaciones manifestadas en la mesa de trabajo, a saber:

1. El registro contable que debe realizar el Municipio de Yopal, frente a los recursos de impuesto de alumbrado público que ENERCA gira directamente a la empresa SAYOP, por autorización del Municipio, teniendo en cuenta los siguientes aspectos:

¿Los recursos recaudados por ENERCA no ingresan a las cuentas bancarias del municipio, siendo así: el municipio realizara su registro contable de reconocimiento de ingreso y derechos cobrados por terceros

¿El Municipio una vez ENERCA le gira a SAYOP, registrara, sin situación de fondos el recaudo a través la cuenta por cobrar crédito (138410) y como contrapartida la cuenta (190801) a nombre del tercero SAYOP?

2. Para la empresa SAYOP, ¿Cuál es el registro contable que debe realizar por los recursos que recibe del impuesto de alumbrado público de Yopal, girados directamente y los transferidos por ENERCAR por autorización?, teniendo en cuenta el porcentaje autorizado por COMFIS, basados en la resolución 123 de 2011 de CREG, el cual corresponde a un 89.18% para operación comercial e inversión y el 10,82% para funcionamiento, que internamente la entidad SAYOP lo está aplicando desde la distribución de los recursos en la ejecución presupuestal del gastos para su control. De lo anterior se presenta la siguiente situación:

Con la certificación expedida por ENERCA de los recaudos mes a mes de impuesto de alumbrado público de regulados, la empresa SAYOP, venía reconociendo un ingreso de la cuenta (431520) la contrapartida (131801) a nombre del municipio de Yopal.

Los recursos que gira directamente el municipio se venían registrando tanto el reconocimiento como el recaudo manejando la cuenta (431520) la contrapartida (1318) diferenciando a través de cuenta auxiliar el concepto regulados y no regulados, y su recaudo cancelando la cuenta por cobrar contra bancos.

Producto de la conciliación de reciprocas con la Alcaldía de Yopal, con corte a junio 30 se reclasificó la cuenta 131801, por la cuenta 138410, y Alcaldía registrando en la cuenta 240703.

¿Es correcto registrar como un ingreso por venta de servicios por parte de SAYOP, y su contrapartida la cuenta 138410?

¿Es para SAYOP verdaderamente un ingreso del 100% de los recursos que recibe, teniendo en cuenta la distribución de los recursos aprobada por el COMFIS en el presupuesto?, o se debe manejar como un recurso recibido en administración (290201) para su ejecución lo correspondiente al 89.18% destinado a la operación comercial e inversión de alumbrado público? Y facturar el 10,82% de funcionamiento al Municipio?

3. Para la conciliación de reciprocas, se requiere establecer:

- ¿Si para SAYOP es un ingreso, en que cuenta del gasto reportaría el municipio y por qué valor?

- ¿Se debe llevar el 89,18% como una transferencia de la cuenta 443090 para SAYOP, y el 10,82% en la cuenta 431520? Entonces para el Municipio ¿Cuál sería la cuenta reciproca, teniendo en cuenta que se debe reflejar el gasto de inversión social por el recaudo de impuesto de alumbrado público?"

Con el fin de ampliar la consulta se realizó llamada telefónica con la persona designada por la doctora Lina María Flórez Toro, Subgerente Administrativa y Financiera de la empresa SAYOP S.A.S E.S.P, Profesional contable Lenz Sánchez, a la que se le consultó:

ENERCA, es la empresa Energía del Casanare de propiedad en un 94% del estado y la cual se encarga de facturar y recaudar el servicio de Alumbrado público a los contribuyentes regulados, recursos que son enviados en un 100% al Municipio ahora por Autorización de la Alcaldía de Yopal a SAYOP SAS E.S.P. Para el caso de los contribuyentes no regulados, estos deben presentar a la alcaldía una liquidación privada formal del impuesto y pagar a la Alcaldía directamente.

Se consulta sobre si SAYOP cobra algún tipo de comisión por realizar la labor de la prestación, mejora, modernización y ampliación de la prestación del servicio de alumbrado público, incluyendo suministro, operación, mantenimiento, expansión y desarrollo tecnológico asociado, indicando la profesional de la empresa SAYOP SAS, que los recursos son designados exclusivamente para la prestación y reinversión del servicio público de alumbrado, divididos presupuestalmente en 89,18% para operación comercial e inversión y el 10,82% para funcionamiento.

CONSIDERACIONES

La Resolución 037 de 2021 “POR LA CUAL SE ORDENA UNA TRANSFERENCIA Y SE AUTORIZA UNA DELEGACION A LA EMPRESA DE SERVICIOS DE ALUMBRADO PUBLICO DE YOPAL “SAYOP SAS ESP”, señala en los considerandos:

“Que mediante Acuerdo Municipal No. 001 de 20 de enero de 2020 el Honorable Consejo Municipal autorizo al Alcalde para construir una empresa de servicios públicos oficial (E.S.P) del tipo de sociedad por acciones simplificada (SAS), que se encargue de la prestación del servicio de alumbrado público (como servicio inherente al servicio público de energía), los desarrollos tecnológicos asociados a la Infraestructura de alumbrado público y otras actividades del sector energético.

Que los numerales I, II, y III del Artículo cuarto del Acuerdo 001 de 20 de enero del 2020 faculta al señor alcalde de Yopal para:

I. Emitir los actos administrativos, suscripción de acuerdos y en general todos los actos necesarios para la debida ejecución de la prestación.

II. Entregar los activos que demande la prestación.

III. Expedir los actos administrativos y/o presupuestales necesarios que garanticen la transferencia y cesión del recaudo del impuesto de alumbrado público que se autoriza en virtud de este acuerdo, entre otras las fuentes que se destinaren para este fin a la entidad que se cree para el pago de los diferentes componentes de la prestación del servicio de alumbrado público, como son: Compra de energía, administración, operación, mantenimiento, ejecución de la modernización, reposición, expansión, desarrollo tecnológico, iluminación navideña y ornamental en calidad de prestador autorizado y descentralizado por servicios el cual opera sin situación de fondos y en cumplimiento del procedimiento previsto en el artículo 352 de la Ley 819 de 2016.

(...)

La Ley 1819 de 2016 en el artículo 350, estableció la destinación exclusiva y el hecho generador del impuesto de alumbrado público, así:

ARTICULO 350. DESTINACION. El impuesto de alumbrado público como actividad inherente al servicio de energía eléctrica se destina exclusivamente a la prestación, mejora, modernización y ampliación de la prestación del servicio de alumbrado público, incluyendo suministro, operación, mantenimiento, expansión y desarrollo tecnológico asociado.

(...)

Que el 7 de enero de 2020, se suscribió el Acuerdo de Entendimiento entre el alcalde del municipio de Yopal y el Gerente de la Empresa ENERCA S.A. E.S.P., cuyo objeto es la facturación y recaudo conjunto del impuesto de alumbrado público del municipio de Yopal.

Que en concordancia con lo pactado en los numerales 4,5 y 6 de la cláusula decimocuarta del acuerdo de entendimiento vigente, ENERCA S.A. E.S.P., se compromete a:

4. Recaudar el impuesto de alumbrado público resultante de aplicar la base gravable y las tarifas establecidas en el Acuerdo Municipal 032 de 2020 (antes Acuerdo Municipal 013 de 2012) o la norma que lo modifique.

5. Entregar la factura con el valor totalizado del impuesto de alumbrado público resultante de aplicar la base gravable y las tarifas establecidas en el Acuerdo Municipal 032 del 2020 o la norma que lo modifique

6. Trasladar el recaudo al municipio de forma mensual mediante consignación y/o transferencia dentro los cuarenta y cinco (45) días siguientes al mes recaudado, a la cuenta que el municipio disponga e informe para tal fin mediante certificación bancaria, junto con la información relativa a los valores facturados y recaudados.”

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de información Financiera, para las entidades de Gobierno, anexo a la resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

“4 CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

13. 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

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.

(...)

5 PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PUBLICA

(...)

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 DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS

6.1. Definición de los estados financieros

(...)

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.

(...)

6.1.2 Pasivos

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

(...)

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.

69. Los ingresos de las entidades de gobierno surgen de transacciones con y sin contraprestación.

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.

(...)

6.1.5. Gastos

72. Los gastos son los decrementos en el potencial de servicio o 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 excedentes.” (Subrayado fuera de texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para las entidades de Gobierno, anexo a la resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, señala:

“CAPITULO 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.

(...)

3. CUENTAS POR PAGAR

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.

(...)

CAPITULO 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 entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada su facultad legal 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.

1.2 Ingresos por impuestos

3. 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

4. La entidad reconocerá ingresos por impuestos cuando surja el derecho de cobro originado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme.” (Subrayado fuera del texto)

El Marco Normativo 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 o Administran ahorro del público, anexo a la resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, señala:

“CAPITULO 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.

(...)

CAPITULO 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 sin entregar nada a cambio. 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.

(...)

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)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Desde la perspectiva del 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, el cual indica 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 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 efectivos y equivalentes de efectivo como las cuentas por cobrar, cuentas por pagar, los ingresos y gastos deben ser registradas en el momento en que ocurran, por cada una de las partes que interviene en el proceso de facturación, recaudo, giro y ejecución de los recursos.

Como se presentan dos procesos de cobro, uno para los usuarios regulados y otro para los no regulados, el procedimiento contable para cada uno de ellos será el que se muestra a continuación, independiente de que los recursos recibidos por la empresa de servicios públicos de parte del municipio, por concepto del impuesto de alumbrado público, sean asignados presupuestalmente en un 89,18% para operación comercial e inversión y el 10,82% para funcionamiento, como lo indica en su consulta:

1. Usuarios regulados: Facturación y recaudo del impuesto de alumbrado público es realizado por la Empresa de Energía de Yopal ENERCA S.A.S.

Como sujeto activo del impuesto de alumbrado público, el Municipio de Yopal reconocerá un ingreso por impuestos para lo cual registrará, un débito en la subcuenta 130545-Impuesto sobre el servicio de alumbrado público de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS con crédito a la subcuenta 410545-Impuestos sobre el servicio de alumbrado público de la cuenta 4105-IMPUESTOS.

Posteriormente, con la información del recaudo, el Municipio reclasifica el saldo de la subcuenta 130545-Impuesto sobre el servicio de alumbrado público de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS a la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

Debido a que el Municipio de Yopal transfiere el valor recaudado a SAYOP S.A.S E.S.P., para la atención de las inversiones que requieren el suministro del servicio de alumbrado público, así como los gastos de funcionamiento, el Municipio reconoce un débito en la subcuenta 542405-Otras subvenciones por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 5424-SUBVENCIONES con crédito a la subcuenta 240205-Otras subvenciones por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR.

Ahora, en razón a que los recursos son recaudados y transferidos por ENERCA S.A.S a SAYOP S.A.S E.S.P, para cancelar el valor del pasivo por subvenciones, el Municipio debitará la 240205-Otras subvenciones por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR y acreditará la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

Por su parte, con el recaudo, ENERCA S.A.S. registra un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS con crédito en la subcuenta 240790-Otros recursos a favor de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, la cual se cancela con el giro a favor de SAYOP S.A.S. E.S.P.

Con la entrega de los recursos que ENERCA S.A.S. realiza a SAYOP S.A.S. E.S.P. por cuenta del Municipio de Yopal, SAYOP S.A.S. E.S.P., deberá causar el ingreso para lo cual 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. Posteriormente cancela la cuenta por cobrar afectando la cuenta de efectivo por el valor recibido.

2. Usuarios no regulados: La facturación y el recaudo lo realiza directamente el Municipio

De igual manera, el Municipio de Yopal reconocerá el valor del impuesto, para lo cual registra un débito en la subcuenta 130545-Impuesto sobre el servicio de alumbrado público de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS con crédito a la subcuenta 410545-Impuestos sobre el servicio de alumbrado público de la cuenta 4105-IMPUESTOS.

Como los usuarios no regulados cancelan directamente al Municipio de Yopal, este reconoce un débito en la subcuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acredita la subcuenta 130545-Impuesto sobre el servicio de alumbrado público de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS.

En consideración a que el valor recaudado por el Municipio por concepto de impuesto al alumbrado público es entregado igualmente a SAYOP S.A.S. E.S.P., el Municipio inicialmente causa el gasto y la cuenta por pagar por concepto de subvenciones mediante un débito en la subcuenta 542405-Otras subvenciones por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 5424-SUBVENCIONES con crédito a la subcuenta 240205-Otras subvenciones por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR, la cual se cancela con el respectivo giro.

Con los recursos recibidos del Municipio, SAYOP S.A.S. E.S.P. causa el ingreso para lo cual debita la subcuenta 132416-Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR y acredita la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES. Posteriormente cancela la cuenta por cobrar afectando la cuenta de efectivo por el valor recibido.

En relación con la distribución de los recursos recibidos por SAYOP S.A.S. E.S.P, para inversión y gastos de funcionamiento, corresponde a esta empresa la ejecución y control del gasto de acuerdo con los porcentajes a que se refiere en su solicitud.

Ahora bien, en relación con las cuentas a reportar en el informe de operaciones recíprocas, estas corresponderán a los saldos que presenten, la subcuenta 542405-Otras subvenciones por recursos transferidos a las empresas públicas en el Municipio de Yopal y la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno en SAYOP S.A.S. E.S.P.

En cuanto a la pregunta referente a cuáles serían los ingresos gravados de la empresa SAYOP para la liquidación del impuesto de renta y complementarios, la CGN se permite informarle que no es competente para pronunciarse sobre el tema planteado.

No obstante, con el propósito de brindarle una orientación respecto al tema de su consulta, esta entidad le informa que se ha dado traslado a su consulta a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales del Municipio de Yopal, de conformidad con lo establecido en el artículo 21 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011, para que dicha entidad se pronuncie al respecto.

CONCEPTO No. 2021110011881 DEL 16-12-2021

| | | |
|---|------------------------|--|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Cuentas por cobrar |
| | SUBTEMAS | Reconocimiento contable de la venta de bienes al contado |

Doctor
 JULIO HUMBERTO BORRE TORRES
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211400058092 el 26 de octubre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“...respetuosamente solicito su colaboración para informarme si una entidad que se rige bajo la resolución 414 de la CGN y realiza ventas de contado con pago instantáneo en efectivo, debe contablemente registrar una cuenta por cobrar como contrapartida del ingreso, o si al ser una venta con las características mencionadas la contrapartida debe ser la caja. Lo anterior, en razón a que se reprocha que el principio de devengo obliga a que TODA venta debe registrarse contra una cuenta por cobrar, así el pago se realice de forma instantánea con la venta.”

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, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 168 de 2020, establece:

“5. 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.”

(...)

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.

(...)

6.1.4. 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 período.” (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, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 219 de 2020, establecen:

“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.”

CONCLUSIONES

Atendiendo a lo establecido en 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 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.

En este sentido, el reconocimiento de la cuenta por cobrar y del ingreso se debe realizar con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo. Por lo cual, cuando la entidad realice la venta de bienes e inmediatamente reciba el flujo de efectivo, deberá reconocer la respectiva cuenta por cobrar y el ingreso, y simultáneamente deberá reconocer el flujo de efectivo y cancelar la cuenta por cobrar.

Así pues, no es viable dejar de reconocer la cuenta por cobrar y su ingreso en atención a que el flujo de efectivo se recibió en el mismo instante en que se celebró el negocio.

CONCEPTO No. 20211100112851 DEL 21-12-2021

| | | |
|----------|----------------------------|--|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran ahorro del público |
| | TEMAS | Cuentas por cobrar Otros activos |
| | SUBTEMAS | Recursos del Sistema General de Regalías entregados para la ejecución de un proyecto, a una entidad diferente de la beneficiaria de la regalía, en donde el proyecto será para la ejecutora. |

Doctora
 ESPERANZA CABALLERO AYALA
 Contador (Contratista)
 Hospital del Sarare
 espera95@hotmail.com

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010061592 el 11 de noviembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“la presente para exponer nuestro caso con la construcción de la UCI, que fue aprobada con Recursos del Sistema de Regalías. Las preguntas son las siguientes:

1. Sobre el valor aprobado, el SISTEMA DE REGALIAS, va a girar el 50% del valor total del proyecto aprobado. Este 50% está contemplado en la forma de pago de los contratos de construcción, interventoría, supervisión como ANTICIPO.

He leído el procedimiento contable del sistema general de regalías, pero en ninguno de los apartes me habla el caso de los ANTICIPOS. En este momento el SISTEMA DE REGALIAS, en su plataforma no autoriza el desembolso a la fiducia, hasta no contabilice la obligación, pero para nosotros sería UN ANTICIPO SOBRE CONVENIOS Y ACUERDOS (190601) VS 290102 (pasivo de la cuenta ANTICIPOS SOBRE CONVENIOS Y ACUERDOS). Este procedimiento sería correcto, o le agradezco me suministre o me indique una doctrina contable que me oriente a este registro”

CONSIDERACIONES

El Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los recursos del Sistema General de Regalías, incorporado al RCP con la Resolución 191 de 2020, que rige a las entidades del Marco Normativo de Gobierno, señala:

“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.

4.3.1. 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, considerando los descuentos tributarios respectivos.

(...)

4.3.2. 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.

Por su parte, con la información del giro de los recursos, la entidad beneficiaria de la regalía debitará la subcuenta (...) la subcuenta 240205-Otras subvenciones por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR, si la entidad ejecutora del proyecto es una empresa de naturaleza pública, (...) 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 (...) 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. (...)

CONCLUSIONES

El registro de los hechos relacionados con proyectos ejecutados por una entidad diferente al beneficiario de la regalía y en donde el resultado del proyecto queda para la entidad ejecutora, se encuentra regulado en el Procedimiento para el reconocimiento de los recursos del Sistema General de Regalías en el numeral 4.3., descrito en las consideraciones, según el cual quien reconoce el pasivo es la entidad territorial beneficiaria de las regalías.

Ahora bien, de manera general cuando la entidad ejecutora, en el caso el hospital, es beneficiaria del resultado del proyecto, reconoce el ingreso de los recursos que la entidad territorial le entregará, para lo cual debita la subcuenta 132416- Subvención por recursos transferidos por el Gobierno de la cuenta 1324-SUBVENCIONES

POR COBRAR y acredita la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

Con el recaudo de los recursos debita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acredita la subcuenta 132416-Subvención por recursos transferidos por el Gobierno de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR.

Dado que, de los recursos inicialmente entregados, el hospital entregará el 50% a título de anticipo al proveedor, registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS con crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

En el evento que el giro de los recursos sea realizado directamente al proveedor, el hospital reconocerá un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS con crédito en la subcuenta la subcuenta 132416-Subvención por recursos transferidos por el Gobierno de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR.

Posteriormente, con la legalización del anticipo el hospital reconocerá el activo o el gasto respectivo y disminuirá el saldo del anticipo entregado.

CONCEPTO No. 20211100113681 DEL 27-12-2021

| | | |
|----------|----------------------------|---|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Cuentas por cobrar |
| | SUBTEMAS | Tratamiento contable del deterioro de cuentas por cobrar que fueron recibidas como aportes patrimoniales. |

Doctora
 IDALMY PALACIOS
 Contadora

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211400061832, el 12 de noviembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Con el objetivo de reconocer correctamente en la contabilidad y por ende en los estados financieros los hechos económicos en la empresa PROVIDENCE AND KETTLINA UTILITIES COMPANY SAS ESP (P&K SAS ESP), solicitamos su concepto sobre el tratamiento contable, clasificación y revelación del deterioro de cuentas por cobrar, teniendo presente las siguientes circunstancias:

La empresa P&K, fue constituida con el objeto social de la prestación de servicios públicos de acueducto, alcantarillado y aseo, en particular en el municipio de Providencia y Santa Catalina Islas y registrada en cámara de comercio el 2 de enero de 2020.

Como principal accionista de la sociedad se encuentra el Municipio de Providencia, con una participación del 99.06%, aporte este realizado tanto en especie como en efectivo y el resto de participación corresponde a privados.

Conforme a la asamblea extraordinaria de accionistas celebrada el 19 de abril de 2021, se estableció que dentro de los aportes en especie que se entregó por parte del Municipio una cartera por valor de Cien Millones de pesos (100.000.000) por concepto de prestación de servicios públicos, con corte a 31 de diciembre de 2017, según certificado por el contador del Municipio de Providencia extractado de los libros contables del Municipio de fecha 15 de febrero de 2018. Adicionalmente, se hace aportes en especie de la cartera morosa de la Unidad de Servicios Públicos por valor de Cuatrocientos Millones de Pesos (\$450.000.000) para los períodos 1 de enero 2018 y con corte a 31 de diciembre de 2020, según certificado del contador del Municipio de Providencia y Santa Catalina Islas del 16 de abril de 2021.

La cartera en el momento del aporte por parte del municipio ya tenía una edad de mora avanzada, que se encuentra en el rango de 2 y 7 años, la cual, no tenía ningún reconocimiento por concepto de deterioro del valor.

(...)

Dentro del acta de entrega de los aportes por parte del Municipio a P&K SAS ESP, se estableció como obligación para la sociedad:

“Recaudar la cartera que le fue entregada para su gestión a través de los mecanismos más eficientes, sumas de dinero que corresponden a los aportes del municipio como accionista de P&K y destinar esos recursos a la operación de los servicios.”

P&K está realizando las gestiones para recaudar la cartera, pero debido a las condiciones de mora de la cartera y, además, por la situación vivida en la isla por el desastre natural ocasionado por el paso del huracán IOTA en noviembre de 2020, ha sido compleja la recuperación de dicha cartera y el saldo actual de las cuentas por cobrar sigue siendo \$550.000.000.

Debido a las circunstancias anteriormente expuestas y que la cartera fue producto de un aporte en especie de capital cuyo valor contable no refleja la realidad económica de dicho activo, dado que es una cartera de difícil o dudoso recaudo, solicitamos concepto para determinar cuál debe ser el tratamiento contable de la medición de dichas cuentas por cobrar, y su relación con el deterioro de valor; ¿se debería afectar el gasto del periodo como lo indica el marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público? o por ser un aporte de capital en especie, ¿se podría optar por afectar el patrimonio y en cuál de sus componentes, considerando que la cartera no surgió por la operación de P&K?.”

CONSIDERACIONES

El artículo 98 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011, establece:

“ARTÍCULO 98. DEBER DE RECAUDO Y PRERROGATIVA DEL COBRO COACTIVO. Las entidades públicas definidas en el parágrafo del artículo 104 deberán recaudar las obligaciones creadas en su favor, que consten en documentos que presten mérito ejecutivo de conformidad con este Código. Para tal efecto, están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o podrán acudir ante los jueces competentes.”

Respecto a la regulación contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera 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 No. 414 de 2014 y modificado por la Resolución No. 168 de 2020, señala en el numeral 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.

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.

(...)

52. Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo corresponden a la capacidad que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios pueden también traducirse en la capacidad para reducir la salida de flujos futuros de efectivo.” (Subrayado fuera de texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, en el Capítulo I. Activos, 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.

(...)

2.3. 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 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.

8. La matriz de deterioro es el resultado de un análisis histórico de tendencias de pago y de recuperabilidad de las cuentas por cobrar, en la cual se establecen porcentajes de incumplimiento promedio por edades para cada agrupación. En este caso, el deterioro corresponderá al valor resultante del producto de los porcentajes de incumplimiento y el valor de la transacción (neto de cualquier pago parcial, cuando a ello haya lugar) de las cuentas por cobrar, menos cualquier pérdida por deterioro del valor previamente reconocido.

(...)

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 Procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a la Resolución No. 193 de 2016, señala:

“3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

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

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

Bienes y derechos

- 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 del texto)

El Catálogo General de Cuentas (CGC), incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución No. 139 de 2015 y sus modificaciones, describe la cuenta 1385-CUENTAS POR COBRAR DE DIFÍCIL RECAUDO, así: “Representa el valor de las cuentas por cobrar a favor de la empresa pendientes de recaudo, que por su antigüedad y morosidad han sido reclasificadas desde la cuenta principal.” (Subrayado fuera de texto)

La cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR) se describe en el CGC así: “Representa el valor acumulado de la pérdida de valor de las cuentas por cobrar clasificadas al costo, calculada a partir de la estimación colectiva o individual de las pérdidas crediticias del activo.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el referido CGC en relación con la cuenta 5347-DETERIORO DE CUENTAS POR COBRAR, la describe así: “Representa el valor estimado de la pérdida de valor de las cuentas por cobrar clasificadas al costo, calculada a partir de la estimación colectiva o individual de las pérdidas crediticias del activo.” (Subrayado fuera de texto)

El CGC describe la cuenta 5804-FINANCIEROS así: “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)

Asimismo, el CGC describe la cuenta 8315-BIENES Y DERECHOS RETIRADOS así: “Representa el valor de los bienes retirados del servicio por destrucción o por encontrarse inservibles, así como los bienes totalmente depreciados, agotados o amortizados, los cuales han sido retirados del servicio por no encontrarse en

condiciones de uso. También registra los derechos retirados por castigo que, a criterio de la empresa, requieren ser controlados.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, es relevante mencionar que, al realizar la elaboración y presentación de información financiera, corresponde a la empresa tener en cuenta los principios de contabilidad pública a fin de realizar una representación fiel de su situación actual, ello por medio del reconocimiento de todos los hechos económicos que tuvieren realización en la empresa y de acuerdo con su esencia económica.

Por tanto, la empresa debe reconocer como cuentas por cobrar los derechos adquiridos en el 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. No obstante, también son parte de las cuentas por cobrar de la empresa, los derechos que hayan sido cedidos por terceros para su gestión y recaudo, como es el caso de las cuentas por cobrar correspondientes al aporte en especie realizado por el Municipio.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 98 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011, las entidades estatales deben gestionar el recaudo de las acreencias a su favor que consten en documentos que presten mérito ejecutivo, y para tal efecto, cuentan con los instrumentos jurídicos suficientes dado que están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o pueden acudir ante los jueces competentes. Bajo este contexto, se puede concluir que, por regla general, es previsible la obtención del flujo económico por los derechos representados en las cuentas por cobrar a favor de la empresa.

Por lo anterior, los derechos que la empresa tenga reconocidos como cuentas por cobrar tendrán el tratamiento contable indicado por la Norma de cuentas por cobrar, es decir, la empresa mantendrá reconocida la cuenta por cobrar en la subcuenta y cuenta respectiva y le aplicará los criterios definidos para la medición posterior y baja en cuentas.

Las cuentas por cobrar son susceptibles de ser reclasificadas a cuentas por cobrar de difícil recaudo, situación que se presenta como consecuencia de la existencia de criterios relacionados con niveles considerables de antigüedad o morosidad, en comparación con los plazos normales estipulados por la empresa para la recuperación de saldos. La reclasificación de estas cuentas por cobrar se registra debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 1385-CUENTAS POR COBRAR DE DIFÍCIL RECAUDO y acreditando la subcuenta y cuenta respectiva a la cuenta por cobrar.

Como parte de la medición posterior, la Norma de cuentas por cobrar indica que la empresa debe evaluar si existe deterioro de sus cuentas por cobrar, independientemente del concepto en el cual se encuentren clasificadas, calculando la estimación de las pérdidas crediticias de manera individual o colectiva. Es pertinente señalar que deben revisar los criterios para efectuar el deterioro, pues este no debe estar en función del tiempo transcurrido, sino de las dificultades para su recaudo, cualquiera sea el tiempo transcurrido desde el momento de su causación.

Si la empresa realiza el cálculo de manera individual, el deterioro se relaciona con el desmejoramiento de las condiciones crediticias o el incumplimiento de los pagos a cargo del deudor, y se materializa cuando el valor en libros es superior al valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados. Cuando la empresa realice el cálculo de manera colectiva, lo hará a través de una matriz de deterioro o una metodología que permita estimar el riesgo crediticio en la fecha de medición, siendo el deterioro el valor resultante del producto entre los porcentajes de incumplimiento y el valor de la cuenta por cobrar, para este caso las cuentas por cobrar deben tener características similares que influyan en su riesgo crediticio, como ubicación geográfica, plazos de vencimiento, entre otras.

Con independencia de la forma en que se calcule el deterioro, este se registrará debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 5347-DETERIORO DE CUENTAS POR COBRAR, y acreditando la subcuenta que corresponda en la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR).

Ahora bien, si con posterioridad al reconocimiento de la cuenta por cobrar, la empresa concluye que se dejan de cumplir con las condiciones para su reconocimiento, por cuanto los derechos han expirado, se ha renunciado a ellos, o los riesgos y ventajas inherentes se han transferido, se deberá proceder a dar la baja en cuentas de los estados financieros, para ello la entidad puede efectuar la depuración de cartera por alguna de las causales descritas en el numeral 3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible del Procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a la Resolución No. 193 de 2016, así mismo se ha de apoyar por lo indicado en el Manual de políticas contables y procedimientos relacionados a la depuración que haya sido emitido por la empresa.

En caso de que el resultado de la evaluación determine que procede la baja en cuentas de algunos de los derechos, la empresa deberá efectuar el respectivo castigo debitando la subcuenta que corresponda en la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR) y acreditando la subcuenta y cuenta respectiva a la cuenta por cobrar, en cuanto las razones obedezcan al deterioro de la cuenta. En caso de que exista diferencia, o que existan razones para proceder a la baja en cuentas, diferentes al deterioro, esta se registrará en la subcuenta 580423-Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar, de la cuenta 5804-FINANCIEROS.

Una vez se retiren los derechos de la situación financiera de la empresa, pueden ser registrados a discreción de la misma en cuentas de orden si la empresa considera que requieren ser controlados, para ello, se realiza un débito en la subcuenta 831535-Cuentas por cobrar, de la cuenta 8315-BIENES Y DERECHOS RETIRADOS y un crédito en la subcuenta 891506-Bienes y derechos retirados, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR), por el valor en que se dio de baja la cuenta por cobrar.

De acuerdo con lo señalado en los anteriores párrafos, el reconocimiento del deterioro del valor, así como la baja en cuentas, de las cuentas por cobrar entradas como aporte en especie por el Municipio, no afectará en ninguno de los casos las subcuentas y cuentas del grupo 32-PATRIMONIO DE LAS EMPRESAS, sino que se reconocerá en el resultado del periodo.

El anterior procedimiento contable no es óbice para que se adelanten las investigaciones administrativas, fiscales o de otro orden, si existen conductas que así lo ameriten.

CONCEPTO No. 20211100114101 DEL 29-12-2021

| | | |
|----------|----------------------------|---|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Cuentas por cobrar Otros activos Provisiones Gasto por deterioro, depreciaciones, agotamiento, amortizaciones y provisiones Gastos de actividades y/o servicios especializados Otros asuntos no contemplados en una clasificación específica |
| | SUBTEMAS | Recuperación de los recursos entregados a las IPS, pero no ejecutados, por concepto de actividades de Protección Específica y Detección Temprana – PEDT y otros incentivos. Reconocimiento contable de una provisión. Recuperación de gastos estimados por reserva técnicas que se encuentran en el grupo 27 – PROVISIONES. |

Doctora
 MARTHA NELLY CEBALLOS MEJÍA
 Jefe de Contabilidad y Presupuesto
 Alianza Medellín Antioquia EPS S.A.S
 Medellín, Antioquia

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010062122 el 16 de noviembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“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 reconocer en la Contabilidad de Alianza Medellín Antioquia EPS SAS, a la cual le corresponde el Marco Normativo de la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, la recuperación de recursos por gastos de la vigencia actual y de años anteriores por concepto de actividades de Protección Específica y Detección Temprana – PEDT y otros incentivos.

También solicitamos nos orienten sobre el procedimiento contable para el registro de la posible provisión por conceptos de autoseguro, que consiste en la creación de una reserva para riesgos en lo que pueda incurrir la EPS por diferentes motivos, tales como: litigios y demandas, responsabilidad civil de directivos y administradores. Lo anterior, teniendo en cuenta que la EPS ha realizado el proceso de cotizar los seguros y no ha sido posible con el sector asegurador debido al alto riesgo del sector público y la alta siniestralidad.

Adicional a lo expuesto solicitamos de manera respetuosa la respuesta a comunicación según radicado 202130006567 del 06 de julio del 2021, mediante la cual se solicitó orientación para la recuperación de gastos estimados por reserva técnicas de autorizaciones expedidas a los afiliados en periodos anteriores y que reposan en el grupo 27 – PROVISIONES.”*

Mediante correo electrónico, el consultante relacionó la comunicación mencionada anteriormente donde se expone lo siguiente:

“(…) le solicito orientación para reconocer en la Contabilidad las partidas por recuperación de gastos estimados por Reservas Técnicas de autorizaciones expedidas en periodos anteriores que reposan en el pasivo del grupo 27- PROVISIONES”.

Y, a través de llamada telefónica, la doctora Martha Nelly Ceballos Mejía indica que la EPS realiza la entrega de unos recursos de manera anticipada a las IPS y que posteriormente la ejecución de estos recursos es auditada para verificar si algún saldo debe ser reintegrado. Adicionalmente, indica que la fuente de financiación de las actividades de Protección Específica y Detección Temprana – PEDT y otros incentivos se relacionan con la Unidad de Pago por Capitación (UPC).

CONSIDERACIONES

El Ministerio de Salud y Protección Social emitió el Decreto 780 de 2016, por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Salud y Protección Social, establece lo siguiente:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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.”

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 la definición de los elementos de los estados financieros indica:

“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.

6.1.1. 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.

(...)

6.1.6. 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)

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 414 de 2014 y sus modificaciones, establece en su numeral 6. Provisiones, del Capítulo II. Pasivos:

“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.

3. En algunos casos excepcionales no es claro si existe una obligación en el momento presente. En tales circunstancias, se considerará que el suceso ocurrido en el pasado ha dado lugar a una obligación presente si, teniendo en cuenta toda la evidencia disponible al final del periodo contable, es mayor la probabilidad de que exista una obligación presente que de lo contrario.

(...)

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

(...)

26. Cuando ya no sea probable la salida de recursos que incorporen beneficios económicos para cancelar la obligación correspondiente, se procederá a liquidar o a revertir la provisión." (Subrayado fuera de texto)

De igual manera, el numeral 5.3. Corrección de errores, de la norma 5. Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, del Capítulo VI. Normas sobre la presentación de estados financieros y revelaciones, de dichas Normas, establece que:

"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.

(...)

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva." (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

1. Recuperación de los recursos por gastos de la vigencia actual y de años anteriores por concepto de actividades de Protección Específica y Detección Temprana – PEDT y otros incentivos.

En primer lugar, es importante tener en cuenta que el reconocimiento contable de los hechos económicos deberá 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, por lo cual es necesario evaluar cada contrato llevado a cabo con las distintas IPS de manera independiente para determinar su tratamiento contable.

Teniendo en cuenta que, para este caso, el mecanismo de pago de las actividades de Protección Específica y Detección Temprana – PEDT y otros incentivos es el de Unidad de Pago por Capitación (UPC), según el cual se realiza de manera anticipada, el pago de una suma fija por persona que tendrá derecho a ser atendida durante un periodo de tiempo, a partir de un grupo de servicios preestablecido, la EPS debió reconocer la transferencia de los recursos a las IPS como un gasto atendiendo en primer lugar a la definición dispuesta en el Marco Conceptual para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, según el cual los gastos corresponden a decrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos o por la generación o aumento del valor de los pasivos, siempre y cuando no existieran condiciones para la ejecución de mencionados recursos, y por consiguiente no esperara que existiera un posterior reintegro.

Lo anterior debió reconocerse mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 5613-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 2481-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD.

Al momento de realizar el giro de los recursos a las IPS, la EPS debió reconocer un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 2481-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Si luego del proceso de auditoría, se observa que la IPS no ejecutó el 100% de los recursos entregados por parte de la EPS y, por tanto, está en la obligación de reintegrar algún saldo, la EPS reconocerá tal hecho mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1322-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 5613-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, si el gasto se efectuó en el mismo periodo contable, o en la subcuenta 480826-Recuperaciones, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, cuando el reconocimiento del gasto se ha realizado en periodos contables anteriores.

Es importante aclarar que el reconocimiento de la cuenta por cobrar está sujeto al cumplimiento de la definición de activo, esto es que son recursos controlados por la empresa que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera generar beneficios económicos futuros.

Ahora bien, si la EPS no reconoció los hechos económicos de la manera indicada deberá aplicar la norma de corrección de errores, según la cual, 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 trate de errores de periodos anteriores su corrección se debe realizar 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. Si el error resulta ser material, para efectos de presentación, la empresa reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error.

2. Registro de la posible provisión por conceptos de autoseguro, que consiste en la creación de una reserva para riesgos en lo que pueda incurrir la EPS por diferentes motivos.

De acuerdo con la norma de Provisiones, contenida en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, se reconocen como tales los pasivos a cargo de la empresa que: i) estén sujetos a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía o vencimiento, cuando se tiene una obligación presente, ya sea legal o implícita, como resultado de un suceso pasado; ii) probablemente, debe desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos para cancelar la obligación; y iii) puede hacerse una estimación fiable del valor de la obligación. Es importante tener en cuenta que deben cumplirse estas tres condiciones para reconocer la provisión.

En ese sentido, para la constitución de una provisión la EPS deberá tener en cuenta lo anteriormente mencionado, y realizará el registro contable mediante un débito en la subcuenta correspondiente del grupo 53-DETERIORO, DEPRECIACIONES, AMORTIZACIONES Y PROVISIONES y un crédito en la subcuenta correspondiente del grupo 27-PROVISIONES.

3. Recuperación de gastos estimados por reserva técnicas de autorizaciones expedidas a los afiliados en periodos anteriores y que reposan en el grupo 27 – PROVISIONES.

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

De forma mensual, se reconocerá la reserva técnica mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 5372-SERVICIOS Y TECNOLOGÍAS EN SALUD, y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 2732-SERVICIOS Y TECNOLOGÍAS EN SALUD, por el valor estimado o facturado de la obligación de acuerdo con la información con la que se cuente para el efecto.

Cuando el acreedor presente la factura por la prestación de servicios de salud, la obligación deja de ser probable y pasa a ser cierta, reconocerá la cuenta por pagar contra una disminución del pasivo por provisión mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 2732-SERVICIOS Y TECNOLOGÍAS EN SALUD, y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2481-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD.

Si en cambio de lo anterior, el hecho que originó la constitución de la provisión ha dejado de existir, la empresa cancelará el pasivo por provisión mediante un débito en la subcuenta de la cuenta 2732-SERVICIOS Y TECNOLOGÍAS EN SALUD, y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 5372-SERVICIOS Y TECNOLOGÍAS EN SALUD, si el gasto por provisión se efectuó en el mismo periodo contable, o en la subcuenta 480826-Recuperaciones, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, cuando el reconocimiento del gasto se ha realizado en periodos contables anteriores.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20211100075581 del 14-09-2021
20211100088681 del 04-11-2021
20211100111441 del 16-12-2021

2.4 PRESTAMOS POR COBRAR

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

2.5 INVENTARIOS

CONCEPTO No. 20211100086321 DEL 21-10-2021

| | | |
|---|------------------------|--|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público. |
| | TEMAS | Inventarios Propiedades, planta y equipo Ingresos por transferencias y subvenciones Cuentas de orden acreedoras - Acreedoras de control Cuentas de orden acreedoras - Acreedoras por contra (DB) |
| | SUBTEMAS | Tratamiento contable de las donaciones de consumibles y activos adquiridos en desarrollo de convenios interadministrativos. |

Doctor
 JOHN MARIO MEJÍA MARTÍNEZ
 Profesional Universitario-Auditor
 Oficina Asesora de Control Interno
 E.S.E. Hospital Mental de Antioquia
 Bello, Antioquia

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N°20211400049962 el 03 de septiembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta señala:

“De la manera más atenta les escribo con el fin de solicitar asesoría frente a (sic) tres temas contables de almacén y activos fijos.

1. Se le pueden cargar activos fijos a un contratista, es decir, un contratista puede tener inventario a su nombre. ¿Computador, silla, escritorio, los elementos que aplique? La pregunta es porque en esta entidad en algunos servicios u oficina solo hay un empleado de planta y tiene cargados todos los activos a su nombre, teniendo en cuenta que en algunos hay varias sedes y este funcionario no tiene control sobre los bienes.

2. Donaciones: Frente al tema de donaciones la pregunta va dirigida a que en la ESE para la que laboro, ocasionalmente recibe donaciones algunas de consumibles y otras directamente para pacientes, ¿estas deberían ingresar al almacén del hospital? es decir, se debería registrar en el almacén.

2.1 Consumibles como papel higiénico, toallas de papel, toallas higiénicas, cremas dentales, shampoo, jabón ... ¿Deben entrar o no por almacén?

2.2. *Objetos que van directamente para usuarios (ya sea hospitalizados o que pertenecen a algún programa que opera el hospital, como internados), (sic) recibimos por ejemplo gafas por parte de una óptica para tres usuarios de uno de estos programas. Estos deberían registrarse (sic) en el almacén o por pasar a ser pertenencias personales de estos usuarios no es necesario hacerlo.*

3. *Como lo dije anteriormente el hospital sirve como logístico en la operación de unos proyectos, se operan dos internados (ICBF y Alcaldía de Medellín), desde allí se compran múltiples cosas para la operación del proyecto, esto debería ingresar por el almacén del hospital? o por ser un proyecto aparte con presupuesto aparte donde el hospital lo que gana es solo la administración no debería ingresar ni al almacén ni al inventario del hospital, toda vez que si se van los proyectos del hospital se llevarían todo lo que se compró para su operación”.*

CONSIDERACIONES

El contrato interadministrativo N°4600089080 de 2021 celebrado entre el Municipio de Medellín como contratante y la Empresa Social del Estado Hospital Mental de Antioquia como contratista, establece:

“PRIMERA: OBJETO DEL CONTRATO. EL CONTRATISTA se compromete para con EL MUNICIPIO DE MEDELLÍN a realizar contrato interadministrativo para atención con enfoque multimodal a NNA con trastornos mentales y consumo de sustancias psicoactivas a través de atención especializada de conformidad con los estudios previos (especificaciones técnicas, estándares y lineamientos) y la propuesta presentada por el CONTRATISTA y aceptada por EL MUNICIPIO DE MEDELLIN, los cuales hacen parte integrante del contrato.

PARÁGRAFO PRIMERO: ALCANCE DEL OBJETO. Desarrollar y ejecutar un modelo especializado de atención con enfoque multimodal para niños, niñas y adolescentes que presentan patología dual (...)

SEXTA: OBLIGACIONES DE LAS PARTES.

OBLIGACIONES DEL CONTRATISTA: EL CONTRATISTA se obliga para EL MUNICIPIO DE MEDELLÍN a cumplir con todas las especificaciones técnicas que se relacionan (sic) en el estudio previo y en la propuesta presentada por EL CONTRATISTA y aceptada por LA EMPRESA SOCIAL DEL ESTADO HOSPITAL MENTAL DE ANTIOQUIA las cuales hacen parte integrante del contrato. (...)

40. Inventario. Con el objetivo de llevar un control y registro de suministro de dotación, (sic) insumos entregados diligenciará los formatos aprobados por el SIG de Calidad, donde pueda verificarse la entrega.

OBLIGACIONES DEL MUNICIPIO DE MEDELLÍN

1. Realizar la supervisión del contrato y velar por la correcta ejecución del mismo, manteniendo una comunicación permanente con el Coordinador General y las personas delegadas por el contratista. (...)

13. Los bienes muebles y dotación adquiridos con el presupuesto asignado por el Municipio de Medellín para el funcionamiento del programa son propiedad del Municipio de Medellín y se entregarán a la entidad operadora mediante acta de préstamo. (...)

PARÁGRAFO SEGUNDO: Si en el desarrollo del objeto del contrato, se requiere la compra de bienes muebles no consumibles, el supervisor y/o interventor deberá garantizar que al momento de la entrega estén

debidamente marcados, para ello previamente debe remitir a la Unidad de Bienes Muebles los siguientes documentos, comunicación escrita y firmada con número de cédula por el responsable que recibirá los bienes, adjuntando fotocopia de la factura y detallando el número del contrato. Entiéndase por bienes no consumibles, aquellos que no tienen una duración predeterminada, es decir que no se consumen por el primer uso que se hace de ellos, siendo susceptibles de reintegro o devolución. (...) (Subrayado fuera de texto).

Por otra parte, el Convenio Interadministrativo No. 05006322021 de 2021 celebrado entre el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar como contratante y la Empresa Social del Estado Hospital Mental de Antioquia como operador del servicio, expresa:

“OBJETO DEL CONTRATO: Aunar recursos para brindar atención especializada a los niños, las niñas y adolescentes que tienen un proceso administrativo de restablecimiento de derechos abierto a su favor, en la modalidad internado de acuerdo con los lineamientos vigentes y el modelo de enfoque diferencial expedidos por el ICBF.

(...)

1.5. OBLIGACIONES COMPONENTE FINANCIERO:

9) Ejecutar durante la vigencia del Convenio los recursos asignados. No se podrán realizar compras con cargo a los recursos del Convenio para ejecutar fuera del plazo contractual. Se debe llevar un control que identifique la compra, entrega y saldos de los bienes adquiridos con recursos del Convenio de aporte. (...) (Subrayado fuera de texto)

1.7. OBLIGACIONES RELACIONADAS CON LA DOTACIÓN ADQUIRIDA O RECIBIDA POR EL CONTRATISTA EN CASO DE QUE APLIQUE:

1) Suscribir acta de recibo de los bienes muebles entregados por el ICBF y adquiridos durante la ejecución del Convenio con la respectiva relación de inventarios, bienes que quedaran bajo su custodia, serán su responsabilidad y deberán ser devueltos una vez se dé por terminado el Convenio, siendo el supervisor responsable de garantizar el cumplimiento de las obligaciones.

2) Informar de manera inmediata al supervisor, una vez sean adquiridos bienes muebles con recursos entregados por el ICBF, junto con el traslado de las correspondientes facturas y demás soportes que apliquen.

3) Si una vez se reciba la dotación por parte del contratista responsable de los bienes, en la verificación inicial encuentra inconsistencias, al confrontar la relación o acta de bienes que tiene a cargo contra el inventario físico realizado respecto de los bienes que le han sido suministrados para su servicio, comunicará por escrito dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes a su recibo al servidor público encargado del control de inventarios responsable de almacén sobre las diferencias detectadas faltantes y sobrantes para que efectúe las verificaciones y correcciones si a ello hubiere lugar.

4) Utilizar los bienes entregados por el ICBF y adquiridos durante la ejecución del Convenio conforme al uso legítimo autorizado.

5) Responder por cualquier deterioro de los bienes muebles devolutivos, que no provenga del desgaste natural o que provenga del uso no autorizado por el ICBF.

6) Emplear la mayor diligencia en la conservación de los bienes entregados por el ICBF y adquiridos durante la ejecución del Convenio.

7) Efectuar las reparaciones y mantenimientos indispensables para la conservación de bienes muebles entregados por el ICBF y adquiridos durante la ejecución del Convenio.

8) Vigilar y custodiar los bienes muebles entregados y adquiridos durante la ejecución del Convenio, evitando que sean perturbados por terceros. En caso de ocurrir cualquier perturbación a la tenencia, dar aviso al ICBF en un plazo máximo de cinco (5) días hábiles siguientes a la ocurrencia del hecho.

9) Llevar la contabilidad de los bienes muebles por centro de costos, de acuerdo con lo establecido en el anexo técnico - y documentos administrativos vigentes que rijan para el programa, en los casos que aplique.

10) Informar al supervisor del Convenio la existencia de siniestros dentro de los cinco (5) días hábiles a su ocurrencia.

11) Elaborar en coordinación con el delegado del ICBF el inventario de los elementos de dotación que sean adquiridos y entregados con recursos del ICBF, y entregarlo al supervisor del Convenio para el respectivo procedimiento de ingreso y egreso de bienes que establezca el ICBF.

12) Restituir mediante acta a la persona natural o jurídica que determine el ICBF a la terminación del Convenio, los bienes muebles devolutivos adquiridos con recursos del ICBF, según inventario inicial, salvo que al terminar el Convenio los bienes hayan cumplido su vida útil y no puedan ser utilizados para el servicio. En este caso, se procederá conforme con lo establecido en el anexo técnico respectivo dado por el ICBF.

13) Relacionar en acta, tanto al inicio como al final del Convenio, los elementos propiedad del CONTRATISTA y puestos a disposición de las unidades de servicios, incluidos en el plan de trabajo.

14) Garantizar en caso de traslado o cierre de las unidades de servicio, que los elementos de dotación propiedad del ICBF sean transferidos a la nueva unidad, mediante acta de entrega, en presencia del supervisor del Convenio, representante legal del contratista y del almacenista de la Regional cuando aplique.

15) Entregar al supervisor del Convenio, la relación de actas de entrega a cada unidad de servicio, en la que se especifiquen los elementos entregados, la referencia, marca, serial, modelo-en los casos que aplique-, la cantidad y el estado en que se reciben. (...)”

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. 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. (...)

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. (...)

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. (...)

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, y actualizadas por la Resolución N° 219 de 2020, señalan:

“9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos 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. (...)

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. 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 sin entregar nada a cambio. Las subvenciones pueden estar o no condicionadas y pueden ser reintegrables, dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones. (...) (Subrayados fuera de texto).

Sobre el marco de referencia del proceso contable, 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. (Subrayado fuera de texto)

En complemento, el numeral 3.2.4. del mismo Procedimiento, indica:

“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)

El Catálogo General de Cuentas (CGC), incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución No. 139 de 2015 y actualizado según lo dispuesto en las Resoluciones 079 y 081 de 2021, indica en la descripción de la cuenta 1514-MATERIALES Y SUMINISTROS: “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”.

Así mismo, el referido CGC en relación con la cuenta 4430-SUBVENCIONES, la describe así: “Representa el valor de los recursos procedentes de terceros que están orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos y sobre los cuales la empresa que los recibe no debe entregar nada a cambio. 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”.

En lo referente con la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS, el CGC la describe así: “Representa el valor de los recursos de terceros administrados por la empresa directamente o a través de otras entidades.”

En relación con la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), el CGC la describe así: “Representa el valor de la contrapartida de las cuentas clasificadas en el Grupo 93-Acreedoras de control”. (Subrayados fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, para efectos contables, cuando se adquieran productos o se entreguen a la empresa bienes o productos bajo la modalidad de donación, la entidad deberá atender los criterios de reconocimiento establecidos en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público. Para tal efecto, se deberán realizar juicios

profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo contenidas en el Marco Conceptual, anexo a la Resolución 414 de 2014 y actualizado por la Resolución 168 de 2020, esto es, que la E.S.E. tenga el control y espere generar beneficios económicos futuros.

Adicionalmente, la empresa deberá considerar la materialidad del bien adquirido o recibidos, para el reconocimiento de este como activo. La materialidad mencionada en el marco normativo contable no solo se refiere a su magnitud o cuantía, también deberá tener en cuenta su naturaleza, es decir, su clase o tipo; y la función, referida a la destinación o al uso que la empresa asigna al elemento o partida observada.

De esta manera, los bienes que cumplan con los criterios de reconocimiento como activo y sean considerados materiales de conformidad a la política de materialidad de la empresa, deberán clasificarse de acuerdo a la intención que se tenga sobre los mismos. En este sentido, si los bienes adquiridos o recibidos bajo la modalidad de donación, se utilizan para fines administrativos u operativos y no se esperan vender en el curso de las actividades ordinarias y se prevé usar durante más de 12 meses, se clasificarán como propiedades, planta y equipo; mientras que, si los bienes se adquieren o se reciben, con la intención de comercializarse en el curso normal de la operación o transformarse o consumirse en actividades de prestación de servicios, se clasificarán como inventarios.

Ahora bien, si sus preguntas están relacionadas con el control administrativo de los bienes que deben ingresar o no a almacén, es la empresa la llamada a establecer el procedimiento jurídico y administrativo a desarrollar a efectos de implementar mecanismos de control que considere pertinentes, para garantizar una correcta gestión y administración de los bienes, dentro del cual se identificarán, entre otros, responsables y documentos soporte. Por lo tanto, las conclusiones aquí planteadas están enmarcadas en el reconocimiento contable de las operaciones objeto de su consulta:

1. El artículo 354 de la Constitución Política de Colombia y la Ley 298 de 1996, le asignaron al Contador General de la Nación entre otras la función de emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación, en consecuencia la CGN no es competente para conceptuar sobre la pertinencia o no de cargar bienes de la empresa a un contratista.

En consecuencia, se dio traslado de esta pregunta al Departamento Administrativo de la Función Pública-DAFP con el radicado 20211120075071 del 13 de septiembre de 2021.

2.1. Las donaciones por consumibles (papel higiénico, toallas de papel, toallas higiénicas, cremas dentales y shampoo), se reconocerán en la contabilidad de la empresa mediante un débito en la subcuenta 151417-Elementos y accesorios de aseo de la cuenta 1514-MATERIALES Y SUMINISTROS con crédito en la subcuenta 443004-Donaciones de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

2.2. Los objetos (por ejemplo: las gafas) que son entregadas directamente a los usuarios, es decir donde la E.S.E. Hospital Mental de Antioquia solo tiene la tarea de distribuidor del producto y no tiene control del bien ni asume riesgos significativos al recibirlos, estos objetos no deberán ser reconocidos como un activo, por cuanto no cumple con las características para su reconocimiento contable.

Ahora bien, le corresponderá a la ESE evaluar si por control administrativo de los bienes, estos deberán ingresar o no al almacén, de acuerdo a sus políticas operativas y de administración.

3. Para el contrato interadministrativo N°4600089080 de 2021, de acuerdo con 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, un activo es un recurso controlado por la empresa cuando esta dispone del uso que un tercero puede darle al activo; como en este caso el Municipio de Medellín mantiene el control sobre los bienes requeridos para la operación del proyecto, la ESE los registrará en cuentas de orden, debitando la subcuenta 930806-Bienes de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y acreditando la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

En cuanto al convenio interadministrativo N°05006322021 de 2021 celebrado entre el ICBF y la E.S.E. Hospital Mental de Antioquia, el numeral 1.7. OBLIGACIONES RELACIONADAS CON LA DOTACIÓN ADQUIRIDA O RECIBIDA POR EL CONTRATISTA, detalla las obligaciones que el contratista debe atender por el cuidado y responsabilidad sobre los activos adquiridos con dineros del proyecto, lo cual puede generar dos situaciones:

I. Si los bienes utilizados en el proyecto son usados por la E.S.E. durante la mayor proporción de la vida útil de estos y la E.S.E. tiene el control de los mismos, entonces serán incorporados por la E.S.E. Hospital Mental de Antioquia a sus activos como Propiedades, planta y equipo, en las subcuentas de bienes de propiedad de terceros.

II. De otra parte, si la empresa y el ICBF, en el análisis que realicen consideran que el control de estos bienes corresponde al ICBF, entonces estos bienes deben reconocerse en la contabilidad del ICBF y la E.S.E. los registrará en cuentas de orden, efectuando un registro similar al indicado para el reconocimiento de los bienes del proyecto con el Municipio de Medellín.

CONCEPTO No. 20211100095261 DEL 26-11-2021

| | | |
|----------|----------------------------|---|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Inventarios Propiedades, planta y equipo Asuntos no contemplados en una clasificación específica |
| | SUBTEMAS | Tratamiento contable de un bien mueble que es devuelto al arrendador antes de la fecha de terminación del contrato de arrendamiento financiero. Tratamiento contable de los desembolsos por mantenimiento y reparación del bien mueble devuelto, que son asumidos por el arrendatario. Reclasificación de una propiedad, planta y equipo a inventarios. |

Doctor

ENRIQUE MIGUEL TORRES FONTALVO

Jefe División de Contabilidad

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

Zona Industrial Mamonal Km 9 (Código Postal: 130009)

Cartagena de Indias, D. T. y C, Bolívar

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010055302 el 08 de octubre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“1. Antecedentes

La Corporación en aplicación de sus capacidades tecnológicas y de investigación en el campo de la industria naval, marítima y fluvial desarrolló la construcción de un Empujador Fluvial, mismo con expectativas de ventas. Durante el periodo de su construcción, los costos asociados al mismo se reconocieron como inventario en proceso (cuenta 1520) que, en el año 2017, al termino, se traslada a la cuenta de Inventario de Bienes Producidos (cuenta 1505).

En el mes de julio del año 2018, la Corporación firma un contrato de venta con un cliente particular bajo la figura de Arrendamiento a Casco Desnudo. Bajo este contrato, la Corporación (arrendador) concede en favor del cliente (arrendatario), a título de arrendamiento, la tenencia del Empujador Fluvial y el cliente recibe, al mismo título, el derecho de tenencia, pagando como contraprestación el precio o canon pactado. Dicho arrendamiento permitía ejercer una opción de compra del Empujador Fluvial por parte del arrendatario al término de los 84 meses que se habían pactado como duración del contrato.

Bajo la figura del Arrendamiento a Casco Desnudo, la Corporación cede los riesgos y beneficios del Empujador Fluvial al arrendador y en consecuencia hace un traslado del Inventario de Bienes Producidos acreditando la subcuenta respectiva de la cuenta 1505 y debita en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1675 (Equipos de transporte, tracción y

elevación) por el valor en libros del inventario. Una vez se materializa la entrega del artefacto, se procedió a realizar una baja del activo con un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1675 y un débito a la subcuenta correspondiente de la cuenta 1415 (Préstamos concedidos – Arrendamientos). Dado que la venta fue por un valor superior al valor en libros del activo, se genera el reconocimiento de un ingreso.

Durante los meses restantes del año 2018, todo el año 2019 y gran parte del año 2020, el cliente tuvo la tenencia del Empujador Fluvial junto con sus riesgos y beneficios y en cumplimiento del contrato pagó los correspondientes cánones mensuales.

Para finales del mes de diciembre de 2020, el cliente decide hacer devolución del Empujador Fluvial a la Corporación.

Para efectos de formalizar esta devolución, la Corporación practica una inspección técnica del artefacto y bajo la evaluación de un experto se determina el valor de mercado del artefacto en las condiciones de su recepción.

Con esta información disponible, la Corporación procede a reconocer el Empujador Fluvial debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 1637 (Propiedad, Planta y Equipo No Explotados) por su valor de mercado, acreditando el saldo de la subcuenta correspondiente de la cuenta 1415 (Préstamos concedidos – Arrendamientos) y adicionalmente, debido a que el valor de mercado obtenido es inferior al valor de la operación de venta inicial, se reconoce una pérdida en ventas de periodos anteriores debitando la subcuenta que corresponde de la cuenta 5894 (Devoluciones en ventas) por el valor de la diferencia.

Producto de la inspección y evaluación para la recepción del Empujador en devolución, se encontraron algunos daños que el cliente asumió y mediante contrato de transacción se pactó un pago a la Corporación para que ésta última realizara los arreglos del caso.

Actualmente el Empujador Fluvial está reconocido en una subcuenta correspondiente a la cuenta 1637 (Propiedad, Planta y Equipo No Explotados), teniendo en consideración de que la Corporación no lo usará en el curso normal de sus operaciones y sobre el cual inició nuevas gestiones para su venta.

Consultas:

- 1. Dado que este es un elemento que no va a ser usado por la Corporación en el curso normal de sus operaciones, que puede ser objeto de un nuevo arrendamiento o venta directa y sobre el cual existen gestiones activas de venta ¿puede el elemento conservarse dentro de la clasificación en la cuenta 1637 como Propiedad, Planta y Equipo No Explotados? En caso de que no se deba tener dentro de esta clasificación, por favor, indicarnos en cuál subcuenta debiera estar reconocido y cuál sería su tratamiento contable.*
- 2. Teniendo en cuenta que el reconocimiento de la devolución se hizo el 31 de diciembre de 2020 y que el valor por el que se tiene reconocido el artefacto corresponde a un 5% del total del Activo, en caso de tener que efectuarse una reclasificación de cuentas en esta operación en el año 2021 ¿sería necesaria la reexpresión de Estados Financieros?*
- 3. En este caso ¿El valor de mercado es una base aceptable para el reconocimiento del activo que se recibe en devolución?*
- 4. ¿El activo clasificado como Propiedad, Planta y Equipo No Explotado, por estar disponible para la venta, es susceptible del reconocimiento de Depreciación?*
- 5. De acuerdo con la norma, se entiende que los activos mantenidos para la venta deben ser evaluados periódicamente para determinar cualquier indicio de deterioro que pudieran haber sufrido, en caso de determinar que debe aplicarse un deterioro, ¿cómo se determina el Valor de Uso, entendiendo que estos activos no tienen participación dentro del proceso productivo y que mientras no se vendan no participan en la generación de flujo de efectivo?*

6. ¿Qué reconocimiento contable debe aplicarse al valor que se recibe del cliente por los daños causados al Empujador Fluvial? Por favor, indicarnos las cuentas contables.

7. Luego del tratamiento inicial en el año 2020 ¿Existe la posibilidad de poder reclasificar el elemento como Inventario de Bienes Producidos en el año 2021? De permitirse esta reclasificación ¿por cuál valor (valor de venta, valor de mercado u otro) se permitiría reconocer en el inventario de Bienes Producidos? ¿se requeriría de la reexpresión de los Estados Financieros considerando que la operación tiene un peso del 5% sobre el total del Activo?”

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 168 de 2020, define:

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

(...)

6.3. Medición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.3.4. Bases de medición de activos

92. Las bases de medición aplicables a los activos son costo, costo reexpresado, costo amortizado, costo de reposición, valor razonable, valor presente y valor neto de realización.

6.3.4.1. Costo

93. El costo de un activo corresponde, bien al importe de efectivo o equivalentes al efectivo pagados, o bien al valor de la contraprestación entregada, para la adquisición, producción, construcción o desarrollo de un activo hasta que este se encuentre en condiciones de utilización o enajenación. El costo es un valor de entrada, observable y específico para la empresa.

(...)

6.3.4.5. Valor razonable

101. El valor razonable es el valor por el cual un activo podría ser vendido en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua, entre partes interesadas y debidamente informadas. Este valor debe obtenerse en un mercado abierto, activo y ordenado. El valor razonable es un valor de salida, observable y no específico para la empresa.” (Subrayado fuera de texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de 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 219 de 2020, establecen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

3. PRÉSTAMOS POR COBRAR

(...)

3.5. Baja en cuentas

15. Se dejará de reconocer, total o parcialmente, un préstamo 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 del préstamo se transfieran. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros del préstamo y la diferencia con el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La empresa reconocerá separadamente, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos en la transferencia.

(...)

9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

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.

9.3. Medición posterior

22. Con posterioridad al reconocimiento inicial, los inventarios que se esperan comercializar se medirán al menor valor entre el costo y el valor neto de realización. Por su parte, las materias primas y otros suministros mantenidos para su uso en la producción de inventarios se medirán al menor entre el costo y el costo de reposición cuando la disminución en el valor de la materia prima indique que el valor neto de realización de los productos terminados va a ser inferior a su costo. En caso contrario, el valor de las materias primas y suministros no se ajustará.

(...)

24. Si el valor neto de realización o el costo de reposición, según corresponda, es inferior al costo del inventario, la diferencia corresponderá al deterioro. El reconocimiento inicial del deterioro del inventario, así como cualquier aumento de este, afectará el gasto en el resultado del periodo.

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la empresa para la producción 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.

(...)

15. Las propiedades, planta y equipo que se reciban en permuta se medirán por su valor razonable. A falta de este, se medirán por el valor razonable de los activos entregados y, en ausencia de ambos, por el valor en libros de los activos entregados. 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

18. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

(...)

27. La depreciación de un activo cesará cuando se produzca la baja en cuentas o cuando el valor residual del activo supere su valor en libros. La depreciación no cesará cuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado del uso activo ni cuando el activo sea objeto de operaciones de reparación y mantenimiento. Sin embargo, si se utilizan métodos de depreciación en función del uso, el cargo por depreciación podría ser nulo cuando no tenga lugar ninguna actividad de producción.

(...)

13. ARRENDAMIENTOS

(...)

13.2. Arrendamientos financieros

13.2.1. Contabilización para el arrendador

(...)

13.2.1.3. Medición posterior

(...)

20. Para efectos del deterioro y baja en cuentas del préstamo por cobrar, la empresa aplicará lo dispuesto en la Norma de préstamos por cobrar.

16. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS

(...)

2. Esta Norma se aplicará para la contabilización del deterioro del valor de los activos que la empresa considere materiales y que estén clasificados en: a) propiedades, planta y equipo; b) propiedades de inversión; c) activos intangibles; y d) inversiones en controladas, asociadas o negocios conjuntos que tengan indicios de deterioro de acuerdo con lo estipulado en las normas respectivas.

3. La empresa definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar los activos que, dada su materialidad, deban ser objeto de aplicación de esta Norma.

16.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

4. Como mínimo al final del periodo contable, la empresa evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos. Si existe algún indicio, la empresa estimará el valor recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la empresa no estará obligada a realizar una estimación formal del valor recuperable.

16.4. Medición del valor recuperable

(...)

14. Para comprobar el deterioro del valor del activo, la empresa estimará el valor recuperable el cual corresponde al mayor entre el valor razonable menos los costos de disposición y el valor en uso.

15. No siempre será necesario determinar el valor razonable del activo menos los costos de disposición y su valor en uso. Si cualquiera de esos valores excede el valor en libros del activo, no habrá deterioro del valor y no será necesario estimar el otro valor.

16. Si no es factible medir el valor razonable del activo menos los costos de disposición, la empresa podrá utilizar el valor en uso del activo como su valor recuperable.

16.4.1. Valor razonable menos los costos de disposición

19. El valor razonable se determinará conforme a lo definido en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera para esta base de medición. Los costos de disposición, diferentes de aquellos reconocidos como pasivos, se deducirán al calcular el valor razonable. Estos costos incluyen, entre otros, costos de carácter legal, timbres y otros impuestos de la transacción similares, costos de desmontaje o desplazamiento del activo, así como todos los demás costos incrementales en los que incurre para dejar el activo en condiciones de venta. No son costos incrementales directamente relacionados y atribuibles a la disposición del activo, los beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual y otros costos asociados

con la reducción del tamaño o la reorganización de un negocio que implique la venta o disposición por otra vía de un activo.

16.4.2. Valor en uso

20. El valor en uso corresponderá al valor presente de los flujos futuros de efectivo estimados que se espere obtener de un activo o unidad generadora de efectivo.

21. La estimación del valor en uso de un activo conllevará los siguientes pasos:

- a) estimar las entradas y salidas futuras de efectivo derivadas tanto de la utilización continuada del activo como de su disposición final, y
- b) aplicar la tasa de descuento adecuada a estos flujos de efectivo futuros.

(...)

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.” (Subrayado fuera de texto)

La Norma del Proceso Contable y Sistema Documental Contable, actualizada por la Resolución 069 de 2021, define:

“2. PROCESO CONTABLE

2.1. Etapas del proceso contable

2.1.1. Reconocimiento

(...)

2.1.1.2. Clasificación

Es la subetapa en la que, de acuerdo con las características del hecho económico, se determina el elemento de los estados financieros y las partidas específicas a afectar, según el marco normativo aplicable a la entidad.

Al interior de cada uno de estos elementos se requiere subclasificar la partida contable que surge del hecho económico, de acuerdo con los criterios de reconocimiento establecidos en el marco normativo aplicable a la entidad, es decir, establecer qué clase de activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos o gastos surgen del hecho económico.” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas (CGC), actualizado según lo dispuesto en las Resoluciones 079 y 081 de 2021, describe la cuenta 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS, así: “Representa el valor de los bienes muebles e inmuebles controlados por la empresa que por características o circunstancias especiales, no son objeto de uso o explotación en desarrollo de sus actividades”. Además, esta cuenta se debita con “El valor de las propiedades, planta y equipo que se trasladen del activo correspondiente y el valor de las propiedades, planta y equipo recibidas en donación, cesión u otra modalidad”.

CONCLUSIONES

De conformidad con la Norma de préstamos por cobrar, la baja en cuentas de este tipo de activos se realiza, entre otras causas, cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros del préstamo y la diferencia con el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

Por otra parte, la Norma de inventarios establece que se reconocen como tal, entre otros, aquellos activos que se tengan con el propósito de comercializarse, los cuales deben medirse inicialmente por el costo de adquisición o transformación, según correspondan a bienes adquiridos o producidos por la misma empresa.

Además, la misma Norma señala que este tipo de activos deben medirse posteriormente al menor valor entre el costo y el valor neto de realización, y, por lo tanto, si el valor neto de realización es menor al costo, esta diferencia corresponde al deterioro de valor del inventario, que debe reconocerse en el resultado del periodo.

Así mismo, la Norma de propiedades, planta y equipo define que se reconocen en este grupo, entre otros, los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento, que deben medirse al costo. No obstante, aquellos bienes que se obtengan mediante permuta deben medirse a su valor razonable o al valor razonable del recurso entregado o, en ausencia de los dos anteriores, al valor en libros del activo entregado.

Los elementos de propiedades, planta y equipo deben medirse posteriormente al costo menos depreciación y deterioro acumulados. La depreciación debe reconocerse a lo largo de toda su vida útil, con independencia de que el bien esté en uso o no. El deterioro de este tipo de activos debe observar lo dispuesto en la Norma de deterioro del valor de los activos.

Aunado a lo anterior, la Norma del proceso contable y sistema documental contable, indica que la empresa debe clasificar los hechos económicos identificados en alguno de los elementos de los estados financieros y, posteriormente, en alguna de las partidas específicas o clases del elemento respectivo, con base en los criterios de reconocimiento definidos en el Marco Normativo aplicable.

En este sentido, cuando se recibió el empujador fluvial objeto de su consulta, Cotecmar debió realizar la baja en cuentas del préstamo por cobrar, con ocasión de la expiración de los derechos contractuales del arrendamiento financiero, y clasificar el activo recibido en el grupo para el cual cumplía los criterios de reconocimiento, según el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

Así, Cotecmar debió dar el tratamiento contable del empujador fluvial conforme a la intención que tenía en el momento que lo recibió, atendiendo a alguna de las siguientes dos alternativas que se describen a continuación:

Alternativa A. Si el empujador fluvial sería destinado a la venta desde el momento en que lo recibió.

En primer lugar, Cotecmar debió realizar la baja en cuentas del préstamo por cobrar y reconocer el bien como un inventario, mediante el débito de la subcuenta que corresponda de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA, por el precio de adquisición que, para el caso particular de su consulta, corresponde al valor en libros del préstamo en la fecha de recepción del empujador fluvial, y el crédito de la subcuenta que corresponda de la cuenta 1415-PRÉSTAMOS CONCEDIDOS, por el valor en libros del préstamo en la fecha de recepción del empujador fluvial. Después, se incluirán como mayor valor del inventario todas las erogaciones directamente relacionadas que son necesarias para poner el activo en condiciones de uso.

Posteriormente, al menos en la fecha de presentación de los estados financieros, este inventario debe ser objeto de estimación de deterioro, mediante la determinación de su valor neto de realización, que se debe comparar con su valor en libros, y proceder de conformidad con la norma de Inventarios. Es decir, si el valor neto de realización es menor al valor en libros del empujador fluvial, entonces reconocer esta diferencia en el débito de la subcuenta 535002-Mercancías en existencia, de la cuenta 5350-DETERIORO DE INVENTARIOS, y

el crédito de la subcuenta 158002-Mercancías en existencia, de la cuenta 1580-DETERIORO ACUMULADO DE INVENTARIOS (CR). Por el contrario, si el valor neto de realización es mayor al valor en libros, la empresa no debe realizar registro alguno.

Cuando se realice la venta de este activo, la empresa debitará la subcuenta 158002-Mercancías en existencia, de la cuenta 1580-DETERIORO ACUMULADO DE INVENTARIOS (CR), por el valor del deterioro acumulado de este inventario, y la subcuenta que corresponda de la cuenta 6210-BIENES COMERCIALIZADOS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA, por el costo del bien. Simultáneamente, en aplicación del principio de Asociación, deberá reconocer el ingreso y la cuenta por cobrar respectivos.

Alternativa B. Si el empujador fluvial sería destinado al arrendamiento desde el momento en que lo recibió.

En primer lugar, realizar la baja en cuentas del préstamo por cobrar y reconocer el bien como una propiedad, planta y equipo, mediante el débito de la subcuenta que corresponda de la cuenta 1675-EQUIPOS DE TRANSPORTE, TRACCIÓN Y ELEVACIÓN, por el valor razonable del empujador fluvial, y el crédito de la subcuenta que corresponda de la cuenta 1415-PRÉSTAMOS CONCEDIDOS, por el valor en libros del préstamo en la fecha de recepción del empujador fluvial. La diferencia que hubiera surgido se debió reconocer en el resultado del periodo en el cual se recibió el bien, que pudo ser la subcuenta 480890-Otros ingresos diversos, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, o la subcuenta 580426-Pérdida por baja en cuentas de préstamos por cobrar, de la cuenta 5804-FINANCIEROS, según correspondiera.

Posteriormente, este bien debió ser objeto de depreciación, de conformidad con la vida útil, el método de depreciación y el valor residual definidos en el manual de políticas contables de la empresa, con independencia de que se encuentre en uso o no. Asimismo, al menos en la fecha de presentación de los estados financieros, la empresa debió determinar si este bien es material y si resultara que sí lo es, entonces realizar la evaluación del deterioro de valor, mediante la aplicación de la norma de Deterioro de valor de los activos, empezando por la comprobación de la existencia de indicios de deterioro y, si existen, luego la medición del valor recuperable. Si este bien no es material, entonces la empresa no debía realizar estimación de deterioro para este activo.

Para ambas alternativas, si no se siguió el tratamiento contable descrito, según corresponda a un inventario o a una propiedad, planta y equipo, entonces COTECMAR debe realizar la corrección de errores en el periodo actual, mediante la reclasificación del activo y la reversión de los gastos reconocidos en el resultado de periodos anteriores a que haya lugar, contra la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES. Posteriormente, determinará la materialidad de estos errores y, si son materiales, procederá a la reexpresión de estados financieros, de conformidad con la norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

Ahora bien, en línea con lo concluido anteriormente, a continuación, se presenta la respuesta a las preguntas planteadas en su consulta:

1. Dado que este es un elemento que no va a ser usado por la Corporación en el curso normal de sus operaciones, que puede ser objeto de un nuevo arrendamiento o venta directa y sobre el cual existen gestiones activas de venta, ¿puede el elemento conservarse dentro de la clasificación en la cuenta 1637 como Propiedad, Planta y Equipo No Explotados?

Teniendo en cuenta que, como lo manifiesta en el enunciado de su pregunta, la empresa espera vender el bien, pues está adelantando gestiones para tal fin, no es adecuado mantenerlo reconocido como propiedades, planta y equipo. Por lo tanto, debe realizar la reclasificación de este bien a la categoría de inventario y atender lo descrito en la Alternativa A de estas conclusiones para su tratamiento contable.

En todo caso, como se desarrolla en la Alternativa B, si este bien cumplía los criterios de reconocimiento como propiedades, planta y equipo, entonces la empresa no debió reconocerlo en la cuenta 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS.

2. Teniendo en cuenta que el reconocimiento de la devolución se hizo el 31 de diciembre de 2020 y que el valor por el que se tiene reconocido el artefacto corresponde a un 5% del total del Activo, en caso de tener que efectuarse una reclasificación de cuentas en esta operación en el año 2021, ¿sería necesaria la reexpresión de Estados Financieros?

Conforme lo concluido en la parte general, si al momento de recibir el bien la intención de la empresa era tenerlo para el arrendamiento, uso o con propósito indeterminado, debió atender la Alternativa B en diciembre de 2020. Posteriormente, en el periodo actual, como se encuentra adelantando gestiones para la venta del bien, debe realizar la reclasificación de propiedades, planta y equipo a inventarios y aplicar el tratamiento contable descrito en la Alternativa A, para su medición posterior.

Por el contrario, si al recibir el bien la intención de la empresa era tenerlo disponible para la venta, entonces cometió un error en la clasificación del hecho económico. Por lo que, en línea con definido en la parte general de estas conclusiones, la reexpresión de los estados financieros se debe realizar únicamente si este error es material. Se recuerda que, con base en el Marco Conceptual, la materialidad es un aspecto de la relevancia específico de cada empresa y que, por lo tanto, este despacho no puede prescribir si se debe realizar la reexpresión de estados financieros por la corrección de este error.

3. ¿El valor de mercado es una base aceptable para el reconocimiento del activo que se recibe en devolución?

Conforme lo define el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera, del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, el valor de mercado no es una base de medición aceptable para el reconocimiento de los activos.

No obstante, conforme lo definido en la parte general de estas conclusiones, Cotecmar debió medir el empujador fluvial a su valor razonable, si se debía reconocer como propiedad, planta y equipo, o a su precio de adquisición, si se debía reconocer como inventario.

4. ¿El activo clasificado como Propiedad, Planta y Equipo No Explotado, por estar disponible para la venta, es susceptible del reconocimiento de depreciación?

Con base en lo concluido en la parte general y la respuesta a su primera pregunta, este bien no debe mantenerse reconocido en la propiedad, planta y equipo, por lo que no será susceptible del cálculo de depreciación. No obstante, cuando un bien se encuentre reconocido en la propiedad, planta y equipo, su depreciación cesará únicamente con la baja en cuentas del activo. Por lo que, el hecho de que un bien no se encuentre en uso no es causal para no reconocer la depreciación relacionada.

5. De acuerdo con la norma, se entiende que los activos mantenidos para la venta deben ser evaluados periódicamente para determinar cualquier indicio de deterioro que pudieran haber sufrido, en caso de determinar que debe aplicarse un deterioro, ¿cómo se determina el Valor de Uso, entendiendo que estos activos no tienen participación dentro del proceso productivo y que mientras no se vendan no participan en la generación de flujo de efectivo?

De conformidad con lo concluido en la parte general y la respuesta a su primera pregunta, este bien debe reconocerse en el inventario. Por lo tanto, el cálculo del deterioro de valor debe realizarse según lo descrito en la Alternativa A de estas conclusiones y para ello no es necesario el cálculo del valor de uso.

Sin embargo, en línea con la norma de Deterioro de valor de los activos, cuando se deba medir el valor recuperable de una propiedad, planta y equipo, la empresa tiene dos posibilidades para su medición, a saber: i) el valor razonable menos costos de disposición y ii) el valor en uso. Por lo tanto, para la medición del deterioro de valor de estos bienes, la empresa no debe determinar ambos valores, bastará con que logre hallar uno de los dos.

En consecuencia, si no es posible determinar el valor de uso de una propiedad, planta y equipo, tomará el valor razonable menos costos de disposición como valor recuperable del activo, para efectos de determinar si existe pérdida por deterioro de valor.

6. ¿Qué reconocimiento contable debe aplicarse al valor que se recibe del cliente por los daños causados al Empujador Fluvial? Por favor, indicarnos las cuentas contables.

Si las erogaciones se ejecutaron durante el periodo en que el bien debía estar reconocido como propiedades, planta y equipo, la empresa debió evaluar si los arreglos corresponden a mejoras, adiciones, reparaciones o mantenimientos, según lo definido en la norma de Propiedades, planta y equipo.

Si correspondían a mejoras o adiciones, estas erogaciones debieron reconocerse como mayor valor del bien; por el contrario, si estas erogaciones correspondían a mantenimiento o reparaciones, debieron reconocerse como gasto en el resultado del periodo.

Ahora bien, si las erogaciones se ejecutaron con posterioridad a la fecha de reclasificación del bien hacia inventarios, entonces debieron reconocerse como gastos en el resultado del periodo.

En todo caso, con el surgimiento del derecho de cobro al tercero responsable, la empresa debió reconocer un débito en la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, y un crédito en la subcuenta 480890-Otros ingresos diversos, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

7. Luego del tratamiento inicial en el año 2020 ¿Existe la posibilidad de reclasificar el elemento como Inventario de Bienes Producidos en el año 2021? De permitirse esta reclasificación, ¿por cuál valor (valor de venta, valor de mercado u otro) se permitiría reconocer en el inventario de Bienes Producidos? ¿Se requeriría de la reexpresión de los Estados Financieros considerando que la operación tiene un peso del 5% sobre el total del Activo?

En primer lugar, la empresa debe atender a lo concluido en la respuesta a la pregunta 2. Así las cosas, si el bien

fue correctamente clasificado en diciembre de 2020, debe realizar la reclasificación en el año 2021, por el valor en libros del bien en la propiedad, planta y equipo (costo menos depreciación y deterioro acumulados). En este caso, como la entidad no cometió un error, no debe realizar reexpresión de los estados financieros.

Por el contrario, si el bien fue erróneamente clasificado en diciembre de 2020, debe realizar la corrección de este error en el periodo 2021, según lo descrito en el segundo párrafo de la respuesta a la pregunta 2 y la parte general de las conclusiones.

CONCEPTO No. 20211100114111 DEL 29-12-2021

| | | |
|----------|----------------------------|--|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Inventarios Otros pasivos Venta de servicios Costo de ventas de servicios Costos de transformación – otros servicios |
| | SUBTEMAS | Procedimiento contable de los hechos económicos relacionados con un contrato de prestación de servicios. |

Doctor
 GERMÁN ALBERTO QUESADA VARGAS
 CP-Contratista
 Empresa Municipal de Renovación Urbana E.I.C - EMRU
 Cali, Valle del Cauca

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211400062752 el 18 de noviembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

Nos permitimos solicitar se nos brinde orientación en el manejo de las siguientes cuentas:

- 1.- Costo de Ventas.
- 2.- Costos de Transformación.

Nuestra Entidad, la Empresa Municipal de Renovación Urbana E I C – EMRU, realiza contratos con el Distrito de Santiago de Cali a través de sus diferentes Dependencias en la prestación de servicios tipo consultorías y para ello en la mayoría de las veces subcontrata con terceros especialistas para cumplir con el objeto contratado con el Distrito, debido a que en su planta de cargos no cuenta con el personal suficiente para atender las obligaciones contractuales.

A su vez, con el poco personal que se cuenta, algunos funcionarios participan en el desarrollo del contrato con una dedicación estimada y en el tiempo de duración de dicho contrato.

Revisando una de las guías de aplicación, la numero 5 – Ingresos a partir del grado de avance, se encuentra entre sus apartes el “manejo” de las cuentas citadas, así:

- Registro de costos de transformación

| CONCEPTO | DÉBITO (\$) | CRÉDITO (\$) |
|----------|-------------|--------------|
|----------|-------------|--------------|

| | | |
|--|------------------|------------------|
| <i>COSTOS DE TRANSFORMACIÓN – Servicios de aseo</i> | <i>3.000.000</i> | |
| <i>INVENTARIOS DE MATERIALES Y SUMINISTROS – Elementos de aseo</i> | | <i>900.000</i> |
| <i>DEPRECIACIÓN ACUMULADA – Maquinaria y equipo</i> | | <i>600.000</i> |
| <i>BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO</i> | | <i>1.500.000</i> |

Aquí observamos el uso de la cuenta COSTOS DE TRANSFORMACION – que al revisar el CGC Versión 2015.11, aplicaría para nosotros (EMRU) las cuentas 7990 – OTROS SERVICIOS, según las siguientes subcuentas: 799001-Materiales, 799002- Generales, 799003- Sueldos y salarios, 799004- Contribuciones imputadas, 799005- Contribuciones efectivas, 799006- Aportes sobre la nómina, 799007- Depreciación y amortización, 799008- Impuestos, 799009- Prestaciones sociales, 799010- Gastos de personal diversos, 799095- Traslado de costos (Cr).

Aquí nos surgen, las primeras inquietudes:

1- En la subcuenta, 799002 Generales, podríamos registrar a los prestadores de servicios – consultores que se contratan para cumplir el objeto contractual con el Distrito de Santiago de Cali o solo las indicadas en la descripción de la cuenta 7 (siete)?

Generales: comprende los costos que no se identifican físicamente en el bien o servicio producido pero que son necesarios en la producción, tales como, mantenimiento, reparaciones, servicios públicos y arrendamientos.

2- En las siguientes subcuentas, de la 799003 a la 799006, y la 799009, serían las “indicadas” para el registro de algunos funcionarios que participan en el desarrollo del contrato con una dedicación estimada y en el tiempo de duración de dicho contrato, en la proporcionalidad de su participación respecto de sus pagos y/o costos prestacionales?

*3- Las cuentas 799001 a la 799010, suponemos no se cancelan o acreditan al cierre?
 Nos referimos así (suponemos) por el siguiente registro:*

- Registro de costo de ventas*

| CONCEPTO | DÉBITO (\$) | CRÉDITO (\$) |
|---|------------------|------------------|
| <i>COSTOS DE VENTAS – Servicios de aseo</i> | <i>3.000.000</i> | |
| <i>COSTOS DE TRANSFORMACIÓN – Traslado de costos (CR)</i> | | <i>3.000.000</i> |

4- Aunque también, en el cierre estas podrían o se cerrarían de acuerdo a su naturaleza al término del año, es así? O será, solo para el planteamiento del ejemplo que se “omite”?

Es que al revisar la dinámica de la cuenta 7990, se observan los registros débito o crédito para la cancelación según la naturaleza de subcuenta.

7990-OTROS SERVICIOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los costos originados en la prestación de servicios por conceptos diferentes a los especificados anteriormente.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor de los costos en que se incurra por los diferentes conceptos. 2- El valor de la cancelación, al final del periodo contable, de la subcuenta Traslado de Costos (Cr), contra un crédito en las subcuentas de acumulación de costos.

SE ACREDITA CON: 1- El valor de los costos acumulados que se trasladen al costo de ventas, a través de la subcuenta Traslado de Costos (Cr). 2- El valor de los materiales que se devuelvan al inventario. 3- El valor de los descuentos y rebajas asociados con elementos consumidos o utilizados en la prestación del servicio. 4- El valor de la cancelación del saldo de las subcuentas de acumulación de costos, al final del periodo contable, contra un débito a la subcuenta Traslado de Costos (Cr).

En los registros iniciales que presentamos al término del año anterior (2020), se registraron solo los pagos realizados a los prestadores de servicio que se contrataron para el desarrollo del contrato determinado, en las cuentas 63 - COSTO DE VENTAS DE SERVICIOS, 6390 - OTROS SERVICIOS, 639090 – Otros Servicios; en las cuales no se observa en su descripción o dinámica de estas, su relación con las cuentas 7 - COSTO DE TRANSFORMACION.

6390-OTROS SERVICIOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los costos en que se incurre por la prestación de servicios vendidos que no se encuentran definidos en las cuentas anteriores durante el periodo contable.

DINÁMICA

SE DEBITA CON: 1- El costo de los servicios públicos que se vendan.

SE ACREDITA CON: 1- El valor de la cancelación del saldo al final del periodo contable. 2- El valor de los descuentos y rebajas que se asocien con los servicios vendidos durante el periodo contable.

Solo a partir de la revisión del tema de los Costos de Ventas y de Transformación, en la descripción de esta última, 7 - COSTO DE TRANSFORMACION, se encuentra esta información:

Traslado de Costos (Cr): subcuenta mediante la cual se trasladan los costos de transformación de los bienes a las cuentas de inventario y los costos de los servicios al costo de ventas; además de permitir la acumulación y revelación de estos costos durante el periodo contable. A efectos de presentación de la información, los costos de transformación de bienes que se encuentran en proceso, así como los correspondientes a la prestación de servicios para los cuales aún no se ha reconocido el ingreso, se reclasifican al inventario de productos en proceso o al inventario de prestadores de servicios, según corresponda, de manera periódica en las fechas de reporte de información financiera.

5- Con esto podría decirse que si deben manejarse las cuentas 7 - COSTO DE TRANSFORMACION, 79 - OTROS SERVICIOS, 7990 – Otros Servicios?

La situación que se presenta es que el Distrito no realiza oportunamente los giros correspondientes y el contrato ya en marcha, obliga a registrar los gastos y costos asociados a dicho contrato.

Lo que conlleva a que no tendríamos asociados los ingresos necesarios para cubrir esos costos o gastos, y revisando el Marco Normativo se observa el numeral 17 de la Prestación de servicios, como se observa a continuación:

9.2.2.2. Prestación de servicios

17. De manera excepcional, se reconocerán los 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.

6. *Cuál sería el acertado manejo en este caso? El manejo del IVA descontable como se plantearía en este caso? (Nos referimos a que nuestro contratista nos ha generado factura)."*

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP), mediante Resolución 414 de 2014, modificada mediante Resolución 168 de 2020, contiene las pautas 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. Así las cosas, en los numerales 5 y 6 indica lo siguiente:

"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.

(...)

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.

(...)

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.

(...)

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

(...)

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, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014 modificado por la Resolución 219 de 2020, establece:

“CAPÍTULO IV. INGRESOS

1. INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS

(...)

1.1.2. Ingresos por prestación de servicios

6. Se reconocerán como ingresos por prestación de servicios los recursos obtenidos por la empresa en la ejecución de un conjunto de tareas acordadas en un contrato. Estos ingresos se caracterizan porque tienen una duración determinada en el tiempo y buscan satisfacer necesidades de los usuarios o cumplir requerimientos contractuales previamente establecidos.

7. Los ingresos por prestación de servicios se reconocerán cuando el resultado de una transacción pueda estimarse con fiabilidad, considerando el grado de avance en la prestación del servicio al final del periodo contable.

8. El resultado de una transacción podrá estimarse con fiabilidad cuando se cumplan los siguientes requisitos:

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

- c) el grado de avance en la prestación del servicio, al final del periodo contable, puede medirse con fiabilidad;
y
d) los costos en los que se haya incurrido para la prestación del servicio y aquellos necesarios para completarla pueden medirse con fiabilidad.

9. Cuando el resultado de una transacción, que implique la prestación de servicios, no pueda estimarse de forma fiable, los ingresos correspondientes se reconocerán como tales solo en la cuantía de los costos reconocidos que se consideren recuperables.

(...)

1.2. Medición

(...)

18. La empresa medirá los ingresos por la prestación de servicios de acuerdo con el grado de avance en la prestación del servicio. Para calcular el grado de avance se tomará como referencia lo siguiente:

- a) la proporción de los costos en los que se haya incurrido por el trabajo ejecutado hasta la fecha, en relación con los costos totales estimados (los costos en que se haya incurrido no incluyen los costos relacionados con actividades futuras como materiales o pagos anticipados);
b) las inspecciones del trabajo ejecutado; o
c) la proporción de los servicios ejecutados hasta la fecha como porcentaje del total de servicios a prestar.

19. Para establecer el grado de avance en la prestación del servicio, se considerará la naturaleza de la operación y la metodología que mida con mayor fiabilidad los servicios ejecutados; además, no se tendrán en cuenta los anticipos ni los pagos recibidos del cliente, dado que no necesariamente reflejan la proporción del trabajo ejecutado.

20. En los casos en que los servicios se presten a través de un número indeterminado de actos a lo largo de un periodo especificado, la empresa reconocerá los ingresos de forma lineal a lo largo de dicho periodo, a menos que exista evidencia de que otro método representa mejor el grado de avance. Cuando un acto específico sea mucho más significativo que los demás, la empresa postergará el reconocimiento de los ingresos hasta que se ejecute.” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas (CGC), incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 139 de 2015 y sus modificaciones, describe la cuenta 7-COSTOS DE TRANSFORMACIÓN, así: “En esta denominación, se incluyen los grupos de cuentas que representan las erogaciones y cargos directos e indirectos relacionados con la elaboración de bienes y la prestación de servicios que se producen con la intención de venderse en el curso normal de operación. Las cuentas que integran esta clase son de naturaleza débito.

Los conceptos que hacen parte del costo de transformación son los siguientes:

Sueldos y salarios: corresponde a los costos por la remuneración de quienes participan en la producción bienes o en la prestación de servicios.

Contribuciones imputadas: comprende los costos originados en las prestaciones proporcionadas directamente a quienes participan en la producción de bienes o en la prestación de servicios, tales como, incapacidades, subsidio familiar y gastos médicos.

Contribuciones efectivas: corresponde a los costos por las contribuciones sociales que se pagan en beneficio de quienes participan en la producción de bienes o en la prestación de servicios, a través de las entidades responsables de la administración de los sistemas de seguridad social o de la provisión de otros beneficios, tales como seguros de vida, aportes a cajas de compensación familiar y cotizaciones a la seguridad social.

Aportes sobre la nómina: corresponde a los costos por los pagos obligatorios sobre la nómina de quienes participan en la producción de bienes o en la prestación de servicios, los cuales se destinan al Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF), al Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA), a la Escuela Superior de Administración Pública (ESAP) y a escuelas industriales e institutos técnicos.

(...)

Prestaciones sociales: corresponde a los costos originados por los pagos obligatorios sobre la nómina a favor de quienes participan en la producción de bienes o en la prestación de servicios.

(...)

Asimismo, describe la cuenta 7910-SERVICIOS DE CONSULTORÍA, así: “Representa el valor de los costos originados en la prestación de servicios de consultoría.

En el referido CGC, se establece que dicha cuenta se debita por: 1- El valor de los costos en que se incurra por los diferentes conceptos. 2- El valor de los costos trasladados temporalmente al inventario de prestadores de servicios, para los cuales aún no se haya reconocido el ingreso, cuando estos se devuelvan para continuar con la acumulación. 3- 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.

Igualmente, establece que se acredita por: 1- El valor de los costos acumulados que se trasladen al costo de ventas, a través de la subcuenta Traslado de Costos (Cr), cuando se reconozca el ingreso. 2- El valor de los costos acumulados que se trasladen temporalmente al inventario de prestadores de servicios a través de la subcuenta Traslado de Costos (Cr), a efectos de reporte, cuando no se haya reconocido el ingreso. 3- El valor de los materiales que se devuelvan al inventario. 4- El valor de los descuentos y rebajas asociados con elementos consumidos o utilizados en la prestación del servicio. 5- El valor de la cancelación del saldo de las subcuentas de acumulación de costos, al final del periodo contable, contra un débito a la subcuenta Traslado de Costos (Cr).” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de la información financiera, del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, establece que 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.

Dentro de estos principios de contabilidad se contemplan el devengo y el periodo contable. Por un lado, según el principio de devengo los hechos económicos se reconocen en el momento en que surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo derivado de estos. Por su parte, el principio de periodo contable se refiere al tiempo máximo en que la entidad mide los resultados de sus hechos económicos y el patrimonio bajo su control, que está comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de cada año.

Atendiendo a los principios de devengo y periodo contable, para este caso en particular, los hechos económicos deben reconocerse en el momento en el que surgen los derechos y obligaciones y de conformidad con la aplicación del Catálogo General de Cuentas, para una adecuada presentación en los estados financieros.

Por lo anterior, para efectos de establecer el procedimiento contable que debe realizar la Empresa Municipal de Renovación Urbana para registrar los hechos económicos que se derivan de la ejecución de los contratos con el Distrito de Santiago de Cali, se deberá tener en cuenta lo siguiente para cada uno de los aspectos enunciados en su consulta:

Pregunta 1- Reconocimiento de los costos por prestación de servicios de consultoría en la subcuenta 799002-Generales.

La Empresa Municipal de Renovación Urbana – EMRU, evaluará la utilización de la cuenta contable de acuerdo con el tipo de prestación de servicios que desarrolla como parte de la ejecución del contrato con el Distrito de Santiago de Cali, toda vez que el Catálogo General de Cuentas tiene establecida la cuenta 7910-SERVICIOS DE CONSULTORIA.

La subcuenta Generales, deberá ser utilizada como lo indica el Catálogo General de Cuentas, para el reconocimiento de los costos que no se identifican físicamente en el bien o servicio producido, pero que son necesarios en la producción, tales como, mantenimiento, reparaciones, servicios públicos y arrendamientos.

Pregunta 2 - Utilización de las subcuentas 799003 a la 799006, y la 799009, para el registro de los gastos del personal vinculado a la empresa con dedicación a la ejecución del contrato con el Distrito Santiago de Cali.

De acuerdo con los servicios prestados por la empresa, para el registro de los costos de transformación generados por la remuneración de quienes participan en la prestación de los servicios, ya sean funcionarios y/o consultores, la empresa deberá utilizar las subcuentas 791003-Sueldos y salarios, 791004-Contribuciones imputadas, 791005-Contribuciones efectivas, 791006-Aportes de nómina y 791009-Prestaciones sociales.

Preguntas 3 y 4 – Cancelación de las cuentas que forman parte de los costos de transformación.

Las subcuentas contables que forman parte de los Costos de Transformación se acreditan al final del periodo contable por el valor de la cancelación, mediante la utilización de la subcuenta 791095-Traslado de costos (Cr), contra un débito en las subcuentas de acumulación de costos.

Preguntas 5 y 6 – Reconocimiento de los costos por prestación de servicios, en la cuenta 7-COSTOS DE TRANSFORMACIÓN y traslado de costos no asociados a ingresos a la cuenta 15-INVENTARIOS.

Cuando se trate de la prestación de servicios que tienen una duración determinada en el tiempo y que busca cumplir requerimientos contractuales efectuados por la empresa como contratista, se reconocerá los ingresos y costos, considerando el grado de avance en la prestación del servicio al final del periodo contable, en desarrollo del conjunto de tareas acordadas para la ejecución en el contrato. Además, deberá tener en cuenta que, el reconocimiento del ingreso y los costos asociados se realizará cuando puedan ser medidos con fiabilidad y sea altamente probable que la empresa reciba los beneficios económicos asociados con la transacción.

Así las cosas, en la medida en que se va ejecutando el objeto contractual y la entrega a satisfacción por parte de la entidad contratante, con base en las diferentes actas parciales de entrega, el reconocimiento de los ingresos se realizará debitando la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 13-DEUDORES y acreditando la subcuenta y cuenta que atañe del grupo 43-VENTA DE SERVICIOS.

En el momento del pago por parte del deudor, se debitará la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, con crédito a la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 13-DEUDORES afectada originalmente.

No obstante, si de acuerdo con el instrumento jurídico las partes acordaron anticipos o pagos por anticipado, el reconocimiento de la entrada de efectivo se realizará debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 290101-Anticipos sobre ventas de bienes y servicios, de la cuenta 2901-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS, o en la subcuenta que corresponde de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO.

Con la ejecución del contrato, el ingreso se reconocerá mediante un débito en la subcuenta 290101-Anticipos sobre ventas de bienes y servicios, de la cuenta 2901-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS, o en la subcuenta que concierna de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, y un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 43-VENTA DE SERVICIOS.

Por su parte, las erogaciones que incurra la empresa, asociadas a la prestación de servicio, se reconocerán en la subcuenta y cuenta que corresponda de la clase 6-COSTOS DE VENTAS o 7-COSTOS DE TRANSFORMACIÓN, durante el periodo contable. Si al finalizar el periodo contable no se han reconocido los ingresos asociados, el saldo de las erogaciones relacionadas a la prestación del servicio se trasladará a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1511-PRESTADORES DE SERVICIOS.

Ver concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20211100056401 del 11-07-2021
20211100114121 del 29-12-2021

2.6 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

CONCEPTO No. 20211100000531 DEL 20-01-2021

| | | |
|---|------------------------|--|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresa que no Cotizan en el mercado de valores, y que no Captan ni Administran ahorro del público |
| | TEMAS | Propiedades, planta y equipo Asuntos no contemplados en una clasificación específica |
| | SUBTEMAS | La empresa realiza nuevamente avalúos, dicho resultado como se debe registrar, indicar la norma o procedimiento que debe aplicar para dicha transacción. |

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

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20210010000822, del día 13 de enero de 2021, mediante la cual consulta:

“Teniendo en cuenta que, una vez realizada la conversión bajo NIIF, la Empresa (sic) realizó avalúo quedando el valor actual bajo NIIF, en el cual el registro contable fue realizado en la cuenta 3268 IMPACTO TRANSICIÓN NUEVO MARCO DE REGULACIÓN versus Propiedad, Planta y Equipo.

La Unidad de Salud de Ibagué USI ESE se encuentra dentro del marco de Empresas (Sic) que no cotizan en bolsa Resolución 414 de septiembre de 2014.

Posteriormente la Empresa (sic) realiza nuevamente avalúos, dicho resultado como se debe registrar.

Favor me podrían indicar la norma o procedimiento que debo aplicar para dicha transacción”.

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

CONSIDERACIONES

Los numerales 10.1- Reconocimiento, 10.2- Medición inicial y 10.3- Medición posterior 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-RCP por la Resolución 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.

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. (...)

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. (...)

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. (subrayado fuera del texto).

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. (...)

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 procedente realizar avalúos con este fin.

Ahora bien, 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 reconocimiento del valor de los activos la empresa reconocerá una pérdida por deterioro del valor de un activo o de una unidad generadora de efectivo cuando su valor en libros supere su valor recuperable. El valor recuperable es el mayor entre el valor razonable del activo menos los costos de disposición y su valor en uso. El valor en uso es el valor presente de los flujos futuros de efectivo que se espera obtener de un activo o unidad generadora de efectivo.

El valor recuperable se calculará para un activo individual, a menos que el activo no genere entradas de efectivo que sean, en buena medida, independientes de las producidas por otros activos o grupos de activos. Si este fuera el caso, el valor recuperable se determinará para la unidad generadora de efectivo a la que pertenezca el activo individual, a menos que el valor razonable de este, menos los costos de disposición, sea mayor que su valor en libros o se estime que el valor en uso del activo individual esté próximo a su valor razonable menos los costos de disposición y este último valor pueda ser medido.

Por otra parte, si los incrementos obedecen a 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.

CONCEPTO No. 20211100002661 DEL 17-02-2021

| | | |
|----------|----------------------------|---|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Propiedades, planta y equipo Otros activos Asuntos no contemplados en una clasificación específica |
| | SUBTEMAS | Reconocimiento y medición de los activos en el contrato de concesión celebrado entre Cedelca y Compañía Energética de Occidente, conforme a las resoluciones emitidas por la CREG. Reconocimiento de las diferencias en activos no tenidos en cuenta en un inventario inicial. Actualización del valor de propiedades, planta y equipo mediante avalúo técnico. |

Doctor
 JULIO CESAR TERÁN ROSERO
 Jefe Unidad de Contabilidad
 Centrales Eléctricas del Cauca-Cedelca S.A. E.S.P.
 Popayán, Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20210010000022 el día 4 de enero de 2021, mediante la cual solicita:

“Cedelca S.A. E.S.P. ha cedido bajo contrato de gestión “concesión” la explotación de sus activos para las actividades de distribución y comercialización de energía a la COMPAÑÍA ENERGÉTICA DE OCCIDENTE, quien en virtud de dicho contrato deberá cumplir con un plan de inversiones programado hasta el vencimiento de la “concesión”

Cedelca S.A. E.S.P, realizó el reconocimiento inicial de estas inversiones y de sus activos fijos por el costo atribuido acogiendo a los lineamientos de la Contaduría General de la Nación, que permitía el uso de avalúos técnicos en la fecha de transición, medidos al valor de mercado o al costo de reposición depreciado o uno técnicamente determinado (valoración según resolución CREG).

Cedelca S.A. viene registrando el valor de las inversiones realizadas por gestor, según lo determina la resolución No. 097 de 2008 de la CREG, la cual es un indicador para la determinación del valor de equipos eléctricos a partir de una metodología para la remuneración de la actividad de distribución de energía y, entre otros, para la valoración de Unidades Constructivas de activos eléctricos (UC por sus siglas).

Con respecto a la normatividad emitida por la CREG para la remuneración de la actividad eléctrica y la valoración de activos de los operadores de red conectados al sistema de transmisión nacional, de acuerdo con la resolución No. 097 de 2008 de la CREG, en su capítulo 5 sobre unidades constructivas, se establecen los costos reconocidos para cada Unidad Constructiva en estado “instalado”, que representan el valor del

conjunto de equipos eléctricos, materiales, insumos y servicios necesarios para la instalación de dichas unidades constructivas, además de su vida útil.

Cedelca S.A. en acuerdos de concesión, se encuentra regulada actualmente por la resolución No. 426 de 2019 y anteriormente por la resolución No. 047 de 2019 (derogada por la 426 de 2019).

La CREG en el 2018 publica la resolución CREG 015 de 2018 que modifica la Resolución 097 de 2008; en esta se asigna una nueva metodología para el reconocimiento del valor de las unidades constructivas y su vida útil.

La CREG autoriza al gestor a partir de 2020 para el reconocimiento de las inversiones la aplicación de lo estipulado en resolución CREG 015 de 2018.

CEDELCA S.A. ES.P. con el fin de llevar un control de los activos entregados en concesión celebros un contrato con una firma especializada para determinar los indicios de deterioro, cambios en la estimación de vidas útiles y una valoración de sus activos con corte a diciembre 2019.

CEDELCA S.A. ES.P. a diciembre de 2019 tenía reconocidos unos activos por valor de \$763 mil millones de pesos y una depreciación acumulada de 80 mil millones de pesos en sus estados financieros; con la nueva metodología aplicada por la resolución 015 de 2018 de la CREG, los activos CEDELCA S.A. E.S.P fueron valorados por \$1,098 billones de pesos y sus vidas útiles fueron sujetas a cambio de estimaciones.

En tal sentido se solicita el concepto sobre las siguientes inquietudes:

Si bien es cierto la Norma actual, no nos permite reconocer valorizaciones y estas deben ser únicamente reveladas en las notas a los estados financieros y los cambios de estimación de vidas útiles deben ser prospectivos entonces:

- ¿CEDELCA S.A. E.S.P. ¿Cómo debe reconocer las inversiones efectuadas por el gestor a partir de enero de 2020? si el gestor por efectos tarifarios ya las reconoce con la resolución 015 de 2018,
- ¿Si la información debe ser confrontable en él tiempo, que pasa con la característica de comparabilidad?
- ¿La CREG como un organismo regulador de las actividades de prestación de servicios públicos domiciliarios relacionados con energía eléctrica, gas natural, gas licuado de petróleo (GLP) y combustibles líquidos cada vez que modifique la metodología de medición de los activos eléctricos, es menester de CEDELCA S.A. realizar nuevas estimaciones y revelarlas?
- ¿En caso de presentarse la diferencia por activos que no se identificaron en el primer inventario debido a que en el momento no se contó con la tecnología y/o una metodología georreferenciada; ¿cuál sería el procedimiento para su reconocimiento de los estos activos, bajo qué resolución se incorporarían?
- ¿Para el caso anterior, si los activos pertenecen a los entregados por Cedelca S.A. E.S.P. en la concesión, cuál sería su registro contable, se afectaría el resultado o utilidades acumuladas?
- Y si los activos pertenecen a las inversiones realizadas por el Gestor (concesionario) que tratamiento contable se debe seguir.?
- Existe alguna excepción y/o doctrina que nos permita reconocer este incremento de los activos?"

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

CONSIDERACIONES

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

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

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

b) Establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan uniformar, centralizar y consolidar la Contabilidad Pública.

(...)

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

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

El 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, define la Comparabilidad como: “(...) la característica cualitativa que permite a los usuarios identificar y comprender similitudes y diferencias entre partidas. Para que la información financiera sea comparable, elementos similares deben verse parecidos y elementos distintos deben verse diferentes.”

El numeral 6.3.4.1. Costo de las bases de medición de activos, del mencionado Marco Conceptual señala:

“6.3.4.1. Costo

93. El costo de un activo corresponde, bien al importe de efectivo o equivalentes al efectivo pagados, o bien al valor de la contraprestación entregada, para la adquisición, producción, construcción o desarrollo de un activo hasta que este se encuentre en condiciones de utilización o enajenación. El costo es un valor de entrada, observable y específico para la empresa.

94. Con posterioridad al reconocimiento inicial, el costo de algunos activos se puede asignar al resultado a través de la depreciación o amortización, pero también pueden ser objeto de ajuste por el reconocimiento de pérdidas. La pérdida es el grado en que la capacidad de generar beneficios económicos futuros provenientes de un activo ha disminuido debido a cambios en la economía u otras condiciones diferentes de las de su consumo. Por el contrario, el valor de un activo se puede incrementar para reflejar el costo de adiciones o mejoras.” (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:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

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.

(...)

3. ACUERDOS DE CONCESIÓN DESDE LA PERSPECTIVA DE LA EMPRESA CONCEDENTE

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.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

Medición de los activos en contratos de concesión

Previo a dar respuesta a su consulta es menester manifestar, que 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.

De conformidad con el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, la base de medición de activos del costo es el importe efectivo o equivalente al efectivo pagados, o bien al valor de la contraprestación entregada, para la adquisición, producción, construcción o desarrollo de un activo hasta que este se encuentra en condiciones de utilización o enajenación.

La Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la empresa concedente establece, que en un acuerdo de concesión es la empresa concedente la que 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 ésta controle o regule los servicios que debe proporcionar el concesionario con el activo, los destinatarios o el precio de los mismos; y controle cualquier participación residual significativa en el activo al final del plazo del acuerdo de concesión.

Adicionalmente, esta norma señala que en el reconocimiento, la medición de los activos construidos, desarrollados o adquiridos por el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de la empresa concedente se realiza 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.

Por lo anterior, el reconocimiento contable de los elementos que hacen parte del acuerdo de concesión celebrado por Cedelca con la Compañía Energética de Occidente, deben efectuarse al costo, con independencia a las metodologías de valoración establecidas por la Comisión de Regulación de Energía y Gas – CREG.

Así mismo, dado que con posterioridad al reconocimiento, los activos en concesión deben tratarse de acuerdo con las normas de propiedades, planta y equipo o activos intangibles, su medición posterior únicamente corresponderá al costo menos la depreciación o amortización acumulada y deterioro del valor acumulado, que en todo caso, no permite la actualización de sus valores a través de un avalúo técnico, y estos últimos únicamente se realizarán para efectos de determinar el valor del deterioro de los activos.

Aunado a lo anterior, es fundamental un adecuado flujo de información entre las participantes en el contrato de concesión, toda vez que, permitirá el reconocimiento de los activos de manera oportuna y dará cumplimiento a la característica fundamental de representación fiel, así como al principio de devengo.

Ahora bien, en cuanto al cumplimiento de la característica de comparabilidad, dado que la misma se define

como aquella que permite a los usuarios identificar y comprender similitudes y diferencias entre partidas, para lo cual es necesario que los elementos similares deban verse parecidos y elementos distintos deban verse diferentes, la homogeneidad en la aplicación de las normas contables como de las políticas contables de la entidad, tanto en el reconocimiento y medición inicial como en la medición posterior de los activos objeto de consulta, permite el cumplimiento de la misma. Por lo cual, es incorrecto efectuar mediciones posteriores sustentados en diferentes metodologías de medición que no den cumplimiento a lo señalado en el Marco Normativo Contable aplicable a la empresa.

Diferencia por activos que no se identificaron en el primer inventario

El numeral 5.3. Corrección de errores, de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, define un error como una omisión e inexactitud en los estados financieros, 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.

En este sentido, frente a su inquietud al procedimiento para el reconocimiento de la diferencia presentada por activos que no se identificaron en un primer inventario, debido a que en el momento no se contaba con la tecnología y/o una metodología georreferenciada, es necesario que Cedelca determine si la entidad, con anterioridad al uso de una metodología de georreferenciación, contaba con información que permitiera efectuar el reconocimiento de los activos, ya sea como facturas de compra o actas de entrega de los mismos, toda vez que, en el caso de contar con información fiable y que haya sido omitida, el hecho debe corregirse ajustando las cuentas del activo afectadas por el error contra la subcuenta respectiva a la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Sin embargo, si el reconocimiento de activos únicamente está sujeto a una metodología de georeferenciación, en este momento se reconocerá el activo afectando el resultado del periodo, y se medirá por el valor razonable del activo y, en ausencia de éste, por el costo de reposición, teniendo en cuenta lo definido en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera para estas bases de medición. Igualmente, al valor determinado se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto.

CONCEPTO No. 20211100005751 DEL 08-03-2021

| | | |
|---|------------------------|---|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Entidades de Gobierno |
| | TEMAS | Propiedades, planta y equipo Bienes de uso público e históricos y culturales Otros activos Asuntos no contemplados en una clasificación específica |
| | SUBTEMAS | Normativa correspondiente a la actualización del valor de los bienes inmuebles de una entidad. Periodicidad en la actualización del valor de los bienes inmuebles de una entidad. Personal idóneo para la realización de avalúos. |

| | | |
|---|------------------------|---|
| 2 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Propiedades, planta y equipo Otros activos Asuntos no contemplados en una clasificación específica |
| | SUBTEMAS | Normativa correspondiente a la actualización del valor de los bienes inmuebles de una empresa. Periodicidad en la actualización del valor de los bienes inmuebles de una empresa. Personal idóneo para la realización de avalúos. |

Señora
 LILIA MEDINA ROA
 lilimedroa@hotmail.com

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20211400003042 el día 27 de enero de 2021, mediante la cual solicita de forma detallada de la normativa que indique que las entidades públicas deben levantar un inventario actualizado en sus avalúos de los bienes inmuebles de su propiedades. Así mismo, solicita indicar cada cuándo debe actualizarse el inventario y si se debe contratar a una empresa especializada o si lo puede hacer una persona natural con conocimientos de avalúos de inmuebles.

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, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, indica:

En el numeral 10.3. Medición posterior de la Norma de propiedades, planta y equipo, que “Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.”

En el numeral 11.3. Medición posterior de la Norma de bienes de uso público, señala: “Después del reconocimiento, los bienes uso público se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

(...)

22. Para los elementos de los bienes de uso público que se consideren materiales, la entidad evaluará, como mínimo al final del periodo contable, si se dispone de evidencia de deterioro de estos activos, originado por daños físicos que disminuyan significativamente la capacidad del activo para prestar servicios. El deterioro se medirá como la diferencia entre valor en libros del activo y el valor del servicio recuperable. El valor del servicio recuperable corresponde a la diferencia entre el valor en libros del activo y el costo de sustitución de la parte dañada ajustado por la depreciación acumulada de la misma.”

En el numeral 12.3. Medición posterior de la Norma de bienes históricos y culturales, indica: “Después del reconocimiento, los bienes históricos y culturales se medirán por el costo. No obstante, cuando al bien se le haya realizado una restauración, esta será objeto de depreciación.”

En el numeral 14.3. Medición posterior de la Norma de propiedades de inversión, menciona: “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 generadores de efectivo.”

La Norma de deterioro del valor de los activos generadores de efectivo, señala:

“1. El deterioro de valor de un activo generador de efectivo es una pérdida en sus beneficios económicos futuros, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización. El deterioro de un activo generador de efectivo, por tanto, refleja una disminución en los beneficios económicos futuros que el activo le genera a la entidad que lo controla.

2. Los activos generadores de efectivo son activos que se tienen con el objetivo fundamental de generar beneficios económicos futuros acordes con un rendimiento de mercado, es decir, activos a través de cuyo uso la entidad pretende generar entradas de efectivo y obtener un rendimiento que refleje el riesgo que implica su posesión. Cuando la entidad use un activo para suministrar bienes o prestar servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, y para suministrar bienes o prestar servicios en condiciones de mercado, considerará el activo como generador de efectivo solo si el uso del activo, en el suministro de bienes o en la prestación de servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, es poco significativo.

(...)

19.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

5. Como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos generadores de efectivo. Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor recuperable.

(...)

19.3. Reconocimiento

12. La entidad reconocerá una pérdida por deterioro del valor de un activo o de una unidad generadora de efectivo cuando su valor en libros supere su valor recuperable. El valor recuperable es el mayor entre el valor de mercado del activo menos los costos de disposición y su valor en uso. El valor en uso es el valor presente de los flujos futuros de efectivo que se espera obtener de un activo o unidad generadora de efectivo.” (Subrayado fuera del texto)

La Norma de deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo, señala:

“20. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS NO GENERADORES DE EFECTIVO

1. El deterioro del valor de un activo no generador de efectivo es la pérdida en su potencial de servicio, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización.

2. Los activos no generadores de efectivo son aquellos que la entidad mantiene con el propósito fundamental de suministrar bienes o prestar servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, es decir, la entidad no pretende, a través del uso del activo, generar rendimientos en condiciones de mercado. Cuando la entidad use un activo para suministrar bienes o prestar servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, y para suministrar bienes o prestar servicios en condiciones de mercado, considerará el activo como no generador de efectivo salvo que el uso del activo, en el suministro de bienes o en la prestación de servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, sea poco significativo.

(...)

20.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

5. Como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos no generadores de efectivo. Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor de servicio recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor del servicio recuperable.

(...)

20.3. Reconocimiento y medición del deterioro del valor

11. La entidad reconocerá una pérdida por deterioro del valor de un activo no generador de efectivo cuando su valor en libros supere el valor del servicio recuperable. El valor del servicio recuperable es el mayor entre: a) el valor de mercado, si existiere, menos los costos de disposición; y b) el costo de reposición.

12. La pérdida por deterioro se reconocerá como una disminución del valor en libros del activo y un gasto en el resultado del periodo.” (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 414 de 2014 y sus modificaciones, establece:

En el numeral 10.3. de la Norma de propiedades, planta y equipo, que: “Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.”

En el numeral 11.3. Medición posterior de la Norma de propiedades de inversión, menciona: “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 generadores de efectivo.”

La Norma de deterioro del Valor de los Activos, establece:

“16. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS

1. El deterioro de valor de un activo es una pérdida en sus beneficios económicos futuros, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización. El deterioro de un activo, por tanto, refleja una disminución en los beneficios económicos futuros que el activo le genera a la empresa que lo controla.

(...)

16.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

4. Como mínimo al final del periodo contable, la empresa evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos. Si existe algún indicio, la empresa estimará el valor recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la empresa no estará obligada a realizar una estimación formal del valor recuperable.

(...)

16.3. Reconocimiento

11. La empresa reconocerá una pérdida por deterioro del valor de un activo o de una unidad generadora de efectivo cuando su valor en libros supere su valor recuperable. El valor recuperable es el mayor entre el valor razonable del activo menos los costos de disposición y su valor en uso. El valor en uso es el valor presente de los flujos futuros de efectivo que se espera obtener de un activo o unidad generadora de efectivo.

12. Una unidad generadora de efectivo es el grupo identificable de activos más pequeño que genera entradas de efectivo por su uso continuado a favor de la empresa, las cuales son, en buena medida, independientes de los flujos de efectivo derivados de otros activos o grupos de activos.” (Subrayado fuera 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, atendiendo a la clasificación de los activos se efectúa su reconocimiento, medición inicial y medición posterior.

Por tanto, los bienes inmuebles clasificados como propiedades, planta y equipo, bienes de uso público y propiedades de inversión, con posterioridad a su reconocimiento serán medidos al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. Por otra parte, si una entidad de gobierno ha reconocido bienes inmuebles como bienes históricos y culturales, los mismos se mantendrán por el costo, y en caso de que al bien se le haya realizado una restauración, es esta la que será objeto de depreciación.

En consecuencia, dado que los marcos normativos no contemplan la actualización del valor de los bienes de propiedades, planta y equipo, bienes de uso público, propiedades de inversión y bienes históricos y culturales, los avalúos que se efectúen para efectos contables, únicamente serán con ocasión al proceso de comprobación del deterioro del valor de los activos.

Ahora bien, dado que el deterioro del valor de los activos es un componente de la medición posterior de los activos reconocidos bajo la aplicación 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, es preciso mencionar que como mínimo al final del periodo contable debe evaluarse la existencia de indicios de deterioro para activos que, de conformidad a las políticas contables se consideran materiales, lo cual, al evidenciarse indicios de deterioro conlleva a su estimación atendiendo a los criterios señalados por cada marco normativo.

Frente a la determinación del deterioro del valor de los activos para el Marco Normativo de Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, una vez se identifiquen indicios de deterioro, se debe estimar el valor recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado y, en todo caso, de no evidenciarse indicios de deterioro la empresa no está obligada a realizar una estimación formal del valor recuperable.

El valor recuperable corresponderá al mayor entre el valor razonable del activo menos los costos de disposición, el cual debe estimarse de conformidad con el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, y su valor en uso, entendido como el valor presente de los flujos futuros de efectivo que se espera obtener de un activo o unidad generadora de efectivo.

Si cualquiera de esos valores excede el valor en libros del activo, no habrá deterioro del valor y no será necesario estimar el otro valor. Sin embargo, si alguno de estos valores es menor al valor en libros, la diferencia entre estos será reconocida como una pérdida en el resultado del periodo.

En cuanto a la determinación del deterioro del valor de los activos para Entidades de Gobierno, el mismo se evalúa conforme a la clasificación del activo y si es un activo generador de efectivo o no generador de efectivo.

En primer lugar, cuando se trate de bienes inmuebles reconocidos como bienes de uso público, la entidad evaluará como mínimo al final del periodo contable si se dispone de evidencia de deterioro de estos activos, originado por daños físicos que disminuyan significativamente la capacidad del activo para prestar servicios. El deterioro se medirá como la diferencia entre valor en libros del activo en la fecha de medición y el valor del servicio recuperable, el cual corresponde a la diferencia entre el valor en libros del activo y el costo de sustitución de la parte dañada ajustado por la depreciación acumulada de la misma.

Por otra parte, cuando se trate de activos generadores de efectivo, una vez se evidencie la existencia de indicios de deterioro, la entidad estimará el valor recuperable del activo el cual corresponderá al mayor entre el valor de mercado del activo menos los costos de disposición, que se determina atendiendo al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, y su valor en uso, entendido como el valor presente de los flujos futuros de efectivo que se espera obtener de un activo o unidad generadora de efectivo. En todo caso, no siempre será necesario determinar el valor de mercado del activo menos los costos de disposición y su valor en uso, si cualquiera de esos valores excede el valor en libros del activo, dado que no habrá deterioro del valor y no será necesario estimar el otro valor.

Si no es factible medir el valor de mercado del activo menos los costos de disposición, la entidad podrá utilizar el valor en uso del activo como su valor recuperable.

Por último, cuando se trate del deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo, una vez se determine la existencia de indicios de deterioro, la entidad estimará el valor de servicio recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor del servicio recuperable.

La entidad reconocerá una pérdida por deterioro del valor de un activo no generador de efectivo cuando su valor en libros supere el valor del servicio recuperable, que se calcula como el mayor entre el valor de mercado, si existiere, menos los costos de disposición y su costo de reposición. Ambos valores se determinan conforme a lo definido en el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno.

Igualmente, no siempre será necesario determinar el valor de mercado del activo menos los costos de disposición y el costo de reposición. Si cualquiera de esos valores excede el valor en libros del activo, no habrá deterioro del valor y no será necesario estimar el otro valor.

En consonancia con lo anterior, la determinación del valor razonable, valor de mercado y costo de reposición, estará sujeto a la existencia de indicios de deterioro del valor, y en efecto, es viable el uso de avalúos técnicos cuando dichos indicios existan.

Cuando se opte por el uso de avalúos técnico, por regla general, para la realización de avalúos debe atenderse lo dispuesto en la Ley 1673 de 2013 y en el Decreto Reglamentario 556 de 2014, en donde se reglamenta que las personas deben obtener la certificación de formación académica expedida por instituciones de educación superior o por instituciones de educación para el trabajo y desarrollo humano debidamente reconocidas, de acuerdo con las leyes vigentes, y la inscripción en una Entidad Reconocida de Autorregulación-ERA, a través de la cual será inscrito como Avaluador en el Registro Abierto de Avaluadores-RAA, teniendo en cuenta los aspectos especiales y transitorios que las mismas normas contemplan.

CONCEPTO No. 20211100011201 DEL 17-03-2021

| | | |
|----------|----------------------------|--|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Propiedades, planta y equipo Asuntos no contemplados en una clasificación específica |
| | SUBTEMAS | Imposibilidad de compensación de cuentas por cobrar y por pagar. Reconocimiento de cuentas por pagar sin registro presupuestal. Reconocimiento de adecuaciones a una propiedad, planta y equipo. |

Doctora
 TATIANA CARRILLO ARGUELO
 Contadora
 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° 20211400011062, el día 17 de febrero de 2021, mediante la cual consulta:

“La E.S.E Hospital Regional del Magdalena Medio celebro (Sic) contrato N° 0298–11 con la UCI Salud Vital de Colombia.

En las cláusulas contractuales que suscriben las partes, se encuentra que la ESE debe entregar adecuadas las instalaciones para el funcionamiento de los servicios del operador, pero pese a que la ESE no cuenta con los recursos para las adecuaciones con las especificaciones técnicas para ser habilitada, el Operador Salud Vital de Colombia en aras de funcionar y contando con el musculo (Sic) financiero, se acordó y por medio de la Junta directiva se avaló que el operador efectuara la inversión en su totalidad.

De acuerdo a (Sic) lo anterior se generó una cuenta por cobrar por parte del operador y un pasivo para la ESE Hospital Regional del Magdalena Medio, por concepto de adecuaciones por valor de \$1.400.000.000 que a la fecha no ha sido reconocido en los estados financieros de la Entidad ESE Hospital Regional del Magdalena Medio teniendo en cuenta que no se cuenta con la disponibilidad presupuestal para dar trámite al reconocimiento del mismo.

El Operador SALUD VITAL DE COLOMBIA, de igual manera adeuda a la ESE Hospital Regional del Magdalena Medio cuentas por pagar por concepto de prestación de servicios de salud por valor de \$1.500.000.000 y un 7% equivalente al recaudo efectivo por concepto de uso de suelos; que a la fecha no han sido cancelados a la ESE Hospital Regional del Magdalena Medio.

Teniendo en cuenta lo anterior se procede a realizar la siguiente consulta:

1- Es procedente dentro de la norma hacer un cruce de cartera entre la Entidad ESE Hospital Regional del Magdalena Medio y el Operador SALUD VITAL DE COLOMBIA, teniendo como respaldo la ESE las cuentas por cobrar por venta de servicios de salud a Salud Vital.

2- (Sic) Es procedente hacer el reconocimiento del pasivo que adeuda la ESE al Operador SALUD VITAL DE COLOMBIA sin tener Respaldo Presupuestal?. (Sic) Pese a que todo hecho que sea objeto de reconocimiento que genere un gasto o un costo para una Entidad debe contar con apropiación presupuestal correspondiente.

3- Las adecuaciones que ejecuto (Sic) el Operador SALUD VITAL DE COLOMBIA pueden catalogarse como adecuaciones o como una inversión para la ESE Hospital Regional del Magdalena Medio. (Sic) Teniendo en cuenta el monto ejecutado?"

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 168 de 2020, 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.

(...)

42. No compensación: no se reconocen ni se presentan partidas netas como efecto de compensar los activos y pasivos del estado de situación financiera, o los ingresos, costos y gastos que integran el estado de resultados, salvo en aquellos casos en que, de forma excepcional, así se regule.” (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, actualizadas por la Resolución 219 de 2020, establecen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

(...)

10.1. Reconocimiento

(...)

4. Las adiciones y mejoras efectuadas a una propiedad, planta y equipo se reconocerán como mayor valor de esta y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la depreciación. Las adiciones y mejoras son erogaciones en que incurre la empresa para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva 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.

(...)

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.” (Subrayado fuera de texto)

La Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, actualizada por la Resolución N° 625 de 2018, establece:

“4. SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE

(...)

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.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

1. ¿Es procedente hacer un cruce de cartera entre la ESE Hospital Regional del Magdalena Medio y el Operador Salud Vital de Colombia, teniendo como respaldo la ESE las cuentas por cobrar por venta de servicios de salud a Salud Vital?

Conforme lo establecen los párrafos 34 y 35 del Marco Conceptual, con el fin de generar información relevante y que represente fielmente la realidad de la empresa, es necesario que se sigan los principios de contabilidad pública definidos allí, durante todo el proceso contable. Para tal efecto, el párrafo 42 del citado Marco Conceptual define el principio de No compensación, según el cual no es posible registrar ni presentar pasivos o activos netos que surjan de la compensación de partidas relacionadas con obligaciones y derechos, a menos que se trate de una excepción mencionada en alguna norma específica.

En este sentido, teniendo en cuenta que tanto las cuentas por cobrar como las cuentas por pagar se originaron en el desarrollo de la operación de la empresa, de las que se espera que generen entradas y salidas de efectivo u otros instrumentos, y que no existe excepción en las normas específicas al principio de No compensación, no es posible realizar la compensación que describe en su consulta.

2. ¿Es procedente hacer el reconocimiento del pasivo que adeuda la ESE al Operador Salud Vital de Colombia sin tener respaldo presupuestal?

Según lo establecen los párrafos 34 y 35 del Marco Conceptual, con el fin de generar información relevante y que represente fielmente la realidad de la empresa, es necesario que se sigan los principios de contabilidad pública definidos allí, durante todo el proceso contable. Para tal efecto, el párrafo 38 del citado Marco Conceptual define el principio de Devengo, según el cual se deben reconocer los derechos y obligaciones en el momento en que ocurran, con independencia del momento en que ocurra el flujo financiero relacionado.

Por tanto, la empresa debió reconocer la obligación con el Operador Salud Vital de Colombia por las adecuaciones realizadas, durante los periodos en los cuales se ejecutaron tales adecuaciones, con independencia de que existiera o no registro presupuestal que soporte dicha obligación. Para tal efecto, la empresa debe observar lo definido en la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, con el fin de soportar adecuadamente la transacción objeto de su consulta.

3. ¿Cómo se deben reconocer las adecuaciones realizadas por el Operador en las instalaciones de la ESE?

De acuerdo con lo establecido en los párrafos 4 al 6 de la norma Propiedades, planta y equipo, la empresa debe evaluar si las adecuaciones corresponden a mejoras y adiciones o a reparaciones y mantenimiento, según se describe a continuación:

A. Las adecuaciones realizadas corresponden a mejoras o adiciones, si aumentaron la vida útil, la capacidad productiva o la eficiencia operativa del bien. En este caso, las erogaciones formarán parte del costo de la propiedad, planta y equipo adecuada y se tendrán en cuenta en el cálculo de la depreciación del bien.

B. Las adecuaciones realizadas corresponden a reparaciones o mantenimiento, si tras ejecutarlas se recuperó o se mantuvo la capacidad normal del bien, sin mejorar su capacidad productiva o su eficiencia operativa. En este caso, las erogaciones se reconocerán como gasto en el resultado del periodo en el cual se ejecutaron.

En todos los casos, si la empresa no realizó el tratamiento contable descrito en estas conclusiones, entonces debe aplicar lo dispuesto en la norma Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, en especial lo relacionado con la corrección de los errores de periodos anteriores en el periodo actual, contra los resultados acumulados de periodos anteriores, y, de resultar materiales los errores, la reexpresión de los estados financieros para efectos de presentación.

Adicionalmente, se informa que esta consulta ya había sido respondida por la doctora Myriam Marleny Hincapié Castrillón, Subcontadora de Centralización de la Información, mediante comunicación N° 20211220003201, del 22 de febrero de 2021.

CONCEPTO No. 20211100018881 DEL 19-04-2021

| | | |
|----------|----------------------------|---|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Propiedades, planta y equipo Otros activos Patrimonio de las empresas |
| | SUBTEMAS | Tratamiento contable de las erogaciones incurridas por estudios de redes y otros contratados por la entidad. Cuenta contable para el reconocimiento del capital de la empresa. |

Doctor(a)
 MARYORY ZAMUDIO MOLINA
 Asesor contable
 E.S.P. Empresas de Servicios Públicos de Chía
 Chía, Cundinamarca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20210010015442, el día 02 de marzo de 2021, mediante la cual se solicita conceptuar sobre lo siguiente:

“1. La empresa ha realizado un contrato para realizar el Plan Maestro de Acueducto y Alcantarillado, dicha actividad se ha registrado en cuentas del costo, sin embargo, los asesores tarifarios sugieren que estos tipos de costos deberían afectar un activo (Ppye o Intangible). Sin embargo, yo opino que este activo no me está generando un nuevo activo ni extendiendo la vida útil de ninguno ya constituido. Realmente esta actividad sirve para realizar un estudio de redes y definir cuales se deben reemplazar o crear para extender la cobertura.

Por lo anterior solicito por favor una sugerencia sobre el reconocimiento adecuado de este estudio y estudios en general que se contratan de viabilidad.

2. La empresa ha venido reportando el capital de la entidad en la cuenta del Patrimonio denominada Capital Fiscal, sin embargo, tengo entendido que este tipo de cuenta es utilizada solamente por las entidades de gobierno. Para el último trimestre reportado se realizó reporte en la cuenta en capital Autorizado. Sin embargo, no tenemos claridad cuál sería la cuenta contable correcta en la que se debe reconocer.”

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 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 modificado por la Resolución 168 de 2020, señala:

“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.”

En complemento, define los activos como: “(...) 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.”

Adicionalmente, sobre el reconocimiento de los activos, precisa:

“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.”

Por su parte, sobre la propiedad, planta y equipo e intangibles, en el Capítulo I. Activos de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, en especial por la Resolución 426 de 2019, se establece:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la empresa para la producción 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.
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. (...)

12. ACTIVOS INTANGIBLES

12.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como activos intangibles, los recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la empresa tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros y puede realizar mediciones fiables. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades de la empresa y se prevé usarlos durante más de 12 meses.
2. Un activo intangible es identificable cuando es susceptible de separarse de la empresa y, en consecuencia, venderse, transferirse, entregarse en explotación, arrendarse o intercambiarse, ya sea individualmente o junto con otros activos identificables o pasivos con los que guarde relación, independientemente de que la empresa tenga o no la intención de llevar a cabo la separación. Un activo intangible también es identificable cuando surge de acuerdos vinculantes incluyendo derechos contractuales u otros derechos legales.
3. La empresa controla un activo intangible cuando puede obtener los beneficios económicos futuros de los recursos derivados de este y puede restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios. Un activo intangible produce beneficios económicos futuros cuando a) puede generar ingresos procedentes de la venta de bienes o servicios en los cuales se usa el activo intangible, b) puede generar rendimientos diferentes de los derivados del uso del activo por parte de la empresa o c) le permite a la empresa disminuir sus costos o gastos.
4. La medición de un activo intangible es fiable cuando existe evidencia de transacciones para el activo u otros similares, o cuando la estimación del valor depende de variables que se pueden medir en términos monetarios.
5. La empresa no reconocerá activos intangibles generados internamente, excepto cuando estos sean producto de una fase de desarrollo. En consecuencia, para esta clase de activos intangibles, la empresa identificará qué desembolsos hacen parte de la fase de investigación y cuáles corresponden a la fase de desarrollo.

6. La fase de investigación comprende todo aquel estudio original y planificado que realiza la empresa con la finalidad de obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos.

7. La fase de desarrollo consiste en la aplicación de los resultados de la investigación (o de cualquier otro tipo de conocimiento científico) a un plan o diseño para la producción de sistemas nuevos o sustancialmente mejorados, materiales, productos, métodos o procesos, antes del comienzo de su producción o utilización comercial.

8. Los desembolsos que se realicen en la fase de desarrollo se reconocerán como activos intangibles si la empresa puede demostrar lo siguiente: a) su posibilidad técnica para completar la producción del activo intangible de forma que pueda estar disponible para su utilización o su venta; b) su intención de completar el activo intangible para usarlo o venderlo; c) su capacidad para utilizar o vender el activo intangible; d) su disponibilidad de recursos técnicos, financieros o de otro tipo para completar el desarrollo y para utilizar o vender el activo intangible; e) su capacidad para medir, de forma fiable, el desembolso atribuible al activo intangible durante su desarrollo; y f) la forma en que el activo intangible va a generar probables beneficios económicos futuros. Para esto último, la empresa demostrará, bien la existencia de un mercado para la producción que genere el activo intangible o para el activo en sí, o bien la utilidad que este le genere a la empresa en caso de que vaya a utilizarse internamente.” (Subrayado fuera del texto)

Sobre las cuentas contables de CAPITAL FISCAL Y CAPITAL AUTORIZADO, el Catálogo General de Cuentas, indica:

“3204-CAPITAL SUSCRITO Y PAGADO

DESCRIPCIÓN: Representa el valor de los recursos recibidos, en calidad de aportes efectivamente otorgados, por las empresas cuya naturaleza jurídica corresponde a sociedades anónimas y asimiladas, de conformidad con las normas que rigen su creación.

DINÁMICA

CAPITAL AUTORIZADO

(...)

SE ACREDITA CON:

1- El valor del aporte autorizado en las disposiciones legales de creación y en las que autoricen su incremento, con cargo a la subcuenta Capital por suscribir (Db). (...)

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 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.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

PREGUNTA 1

Para el reconocimiento de los bienes dentro de la información financiera de una entidad, es preciso realizar un análisis integral sobre el cumplimiento de los criterios de reconocimiento como activo. Siempre que se cumplan dichos criterios, esto es, que sean un recurso controlado por la empresa que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere generar beneficios económicos futuros, se incorporarán como activo dentro de la clasificación que corresponda.

Por lo tanto, 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 del mismo.

Así las cosas, será propiedad, planta y equipo cuando se adquieran o produzcan activos tangibles que vayan a ser empleados por la empresa para la producción o comercialización de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos. Adicionalmente, se podrá reconocer adiciones y mejoras a los bienes existentes cuando la empresa incurra en erogaciones que aumenten la vida útil del activo, amplíen su capacidad productiva o eficiencia operativa, mejoren la calidad de los productos o servicios, o se reduzcan significativamente los costos.

Por su parte, se clasificarán como activos intangibles aquellos recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la empresa tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros y puede realizar mediciones fiables. Además, serán identificables cuando sean susceptibles de separarse de la empresa y, en consecuencia, venderse, transferirse, entregarse en explotación, arrendarse o intercambiarse, ya sea individualmente o junto con otros activos identificables o pasivos con los que guarde relación, si así lo deseará la empresa.

Cuando el activo intangible es generado internamente será reconocido como parte de los activos si este se obtiene como producto de una fase de desarrollo. Para este caso, la empresa debe separar las erogaciones a

reconocer de las que correspondan a la fase de investigación, fase que principalmente se asocia a los estudios y planificación necesarios para obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos, y que se reconocen como parte de los gastos de la empresa en el periodo en que se incurre en ellos.

Ahora bien, los estudios contratados como parte del plan maestro de acueducto y alcantarillado, de los cuales se esperan obtener un análisis sobre las redes que lo conforman y con base en ellos definir cuáles de estas se deben reemplazar o si se requiere extender la cobertura de los servicios, no representan para la entidad la adquisición o ampliación de la vida útil de activos existentes, ni el desarrollo de activos intangibles, razón por la cual las erogaciones incurridas en el pago de estos estudios se reconocerán en el resultado del ejercicio en el cual se incurran, como costo o gasto.

PREGUNTA 2

Con relación a la cuenta que la empresa debe emplear para registrar y reportar el capital que efectivamente ha recibido para su constitución, es necesario que se evalúe la forma bajo la cual se encuentra constituida, respondiendo a si esta corresponde a una empresa societaria o no.

Si en efecto la empresa se creó bajo forma societaria y su naturaleza jurídica corresponde a la sociedades anónimas y asimiladas, se reconocerán los recursos recibidos en la cuenta 3204-CAPITAL SUSCRITO Y PAGADO. Por el contrario, si la empresa es no societaria, empleará la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL para el reconocimiento de su capital.

CONCEPTO No. 20211100023531 DEL 10-05-2021

| | | |
|----------|------------------------|--|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Propiedades, planta y equipo |
| | SUBTEMAS | Tratamiento contable de los anticipos en compra de terrenos |

Doctora
 CAROLINA OLARTE CASTELLANOS
 Contadora
 Metro de Bogotá S.A.
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211100025082 el 15 de abril de 2021 se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

La consulta señala:

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°.

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)

Mediante comunicación 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), la cual hace parte de la doctrina contable pública compilada.

Con el radicado No 20201100061661 de 4 de diciembre de 2020 la CGN emitió concepto sobre la consulta radicada con el No 20200010051742 del día 24 de noviembre de 2020 por la empresa Metro de Bogotá S.A (EMB) sobre el tratamiento contable de los anticipos realizados en la compra de terrenos adquiridos para el proyecto Primera Línea del Metro de Bogotá (PLMB), la cual hace parte de la doctrina contable pública compilada.

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), forma de pago y demás información pertinente para dicho trámite.

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.

La forma de pago de los contratos de compraventa se compone, de varios pagos los cuales están condicionados por obligaciones por parte del vendedor, como del comprador.

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 pago correspondiente al 10% del valor del contrato.
(Subrayado fuera de texto)

La Empresa Metro de Bogotá, procedió a efectuar los registros correspondientes, conforme a los conceptos recibidos por parte de la CGN citados anteriormente, registrando cada uno de los pagos realizados por los predios adquiridos, en la cuenta 1605-TERRENOS, no obstante en el Informe de Evaluación del Control Interno Contable - Vigencia 2020, emitido por la Oficina de Control Interno de la EMB, se recomendó elevar consulta a la Contaduría General de la Nación para determinar si desde el primer pago pactado en la promesa de compraventa de adquisición de predios se puede registrar en la cuenta 1605 "TERRENOS" o que tratamiento contable se debe dar.

"Teniendo en cuenta que la EMB conforme el concepto No 20201100061661 de 4 de diciembre de 2020, registra los pagos parciales en la cuenta 1605-TERRENOS hasta completar el 100% del valor de la compra, solicitan conceptuar si desde el primer pago pactado en la promesa de compraventa de adquisición de predios, es correcto el registro en la cuenta 1605-Terrenos, conforme a la interpretación del concepto en mención, emitido por la CGN."

CONSIDERACIONES

El Capítulo VII de la Ley 388 de 1997 sobre, "Adquisición de inmuebles por enajenación voluntaria y expropiación judicial" dispone en el Artículo 58º.- Motivos de utilidad pública. El artículo 10 de la Ley 9 de 1989, quedará así: Para efectos de decretar su expropiación y además de los motivos determinados en otras leyes vigentes se declara de utilidad pública o interés social la adquisición de inmuebles para destinarlos a los siguientes fines:

(...)

e) Ejecución de programas y proyectos de infraestructura vial y de sistemas de transporte masivo;

(...)

Artículo 66º.- Determinación del carácter administrativo. La determinación que la expropiación se hará por la vía administrativa deberá tomarse a partir de la iniciación del procedimiento que legalmente deba observarse por la autoridad competente para adelantarlos, mediante acto administrativo formal que para el efecto deberá producirse, el cual se notificará al titular del derecho de propiedad sobre el inmueble cuya adquisición se

requiera y será inscrito por la entidad expropiante en la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos, dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes a su ejecutoria. Este mismo acto constituirá la oferta de compra tendiente a obtener un acuerdo de enajenación voluntaria. (Subrayado fuera de texto)

Artículo 67º.- Indemnización y forma de pago. En el mismo acto que determine el carácter administrativo de la expropiación, se deberá indicar el valor del precio indemnizatorio que se reconocerá a los propietarios, el cual será igual al avalúo comercial que se utiliza para los efectos previstos en el artículo 61 de la presente Ley. Igualmente se precisarán las condiciones para el pago del precio indemnizatorio, las cuales podrán contemplar el pago de contado o el pago entre un cuarenta (40%) y un sesenta por ciento (60%) del valor al momento de la adquisición voluntaria y el valor restante en cinco (5) contados anuales sucesivos o iguales, con un interés anual igual al interés bancario vigente en el momento de la adquisición voluntaria.

(...)

Artículo 68º.- Decisión de la expropiación. Cuando habiéndose determinado que el procedimiento tiene el carácter de expropiación por vía administrativa, y transcurran treinta (30) días hábiles contados a partir de la ejecutoria del acto administrativo de que trata el artículo 66 de la presente Ley, sin que se haya llegado a un acuerdo formal para la enajenación voluntaria contenido en un contrato de promesa de compraventa, la autoridad competente dispondrá mediante acto motivado la expropiación administrativa del bien inmueble correspondiente, el cual contendrá lo siguiente:

1. La identificación precisa del bien inmueble objeto de expropiación.
2. El valor del precio indemnizatorio y la forma de pago.
3. La destinación que se dará al inmueble expropiado, de acuerdo con los motivos de utilidad pública o de interés social que se hayan invocado y las condiciones de urgencia que se hayan declarado.
4. La orden de inscripción del acto administrativo, una vez ejecutoriado en la correspondiente Oficina de Registro de Instrumentos Públicos, para los efectos de que se inscriba la transferencia del derecho de dominio de su titular a la entidad que haya dispuesto la expropiación.
5. La orden de notificación a los titulares de derecho del dominio u otros derechos reales sobre el bien expropiado, con indicación de los recursos que legalmente procedan en vía gubernativa.

(...)

Artículo 70º.- Efectos de la decisión de expropiación por vía administrativa. Una vez ejecutoriada la decisión por vía administrativa, por no haberse formulado el recurso de reposición dentro del término legal o por haber sido decidido el recurso interpuesto en forma negativa, la decisión producirá los siguientes efectos:

1. El derecho de propiedad u otros derechos reales se trasladarán de las personas titulares de ellos a la entidad que ha dispuesto la expropiación, para lo cual bastará con el registro de la decisión en la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos. El registrador exigirá que la entidad acredite que el propietario o los titulares de otros derechos reales sobre el inmueble, han retirado el valor de la indemnización y los documentos de deber correspondientes, o que se ha efectuado la consignación correspondiente conforme a lo previsto en el numeral 2 de este artículo.

2. La entidad que ha dispuesto la expropiación pondrá a disposición inmediata del particular expropiado, según sea el caso, el valor total correspondiente o el porcentaje del precio indemnizatorio que se paga de contado y los documentos de deber correspondientes a los cinco contados sucesivos anuales del saldo. Si el particular no retira dichos valores y los documentos de deber dentro de los diez días siguientes a la ejecutoria, la entidad deberá consignarlos en la entidad financiera autorizada para el efecto a disposición del particular, y entregar copia de la consignación al Tribunal Administrativo en cuya área de jurisdicción se encuentre ubicado el inmueble dentro de los diez (10) días siguientes, considerándose que ha quedado formalmente hecho el pago.”

Por su parte, la Norma para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los hechos relacionados con las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no captan ni Administran Ahorro del Público, en el capítulo 1. Activos, numeral 10, Propiedades planta y equipo, señala:

“10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la empresa para la producción 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.”
(Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

La Empresa reconoce un activo cuando ejerce el control sobre el mismo porque asume los riesgos inherentes al mismo, tiene acceso al recurso, niega o restringe su uso para los fines previstos, y cuando existe un derecho exigible por los beneficios económicos derivados del recurso.

Ahora bien, los hechos económicos relacionados con los terrenos requeridos para el desarrollo de la PLMB se enmarcan en el Procedimiento de expropiación por vía administrativa, a que se refiere la Ley 388 de 1997, según el cual para iniciar el procedimiento debe presentarse ante autoridad competente un acto administrativo formal que constituye la oferta de compra tendiente a obtener un acuerdo de enajenación voluntaria, el cual debe notificarse al titular y registrarse en la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos.

Una vez ejecutoriada la decisión, al no haber recurso de reposición, el derecho de propiedad u otros derechos reales se trasladan de las personas titulares a la entidad que ha dispuesto la expropiación, para lo cual bastará con el registro de la decisión en la Oficina de Instrumentos Públicos, es en este momento cuando la Empresa incorporará a la información financiera los terrenos sometidos a procesos de expropiación administrativa.

Ahora, si antes de ejecutoriado el proceso de expropiación administrativo, la Empresa entrega recursos a las personas titulares de los derechos, dichos recursos se reconocerán en la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, identificando a nivel auxiliar el concepto, valor y tercero beneficiario del pago, en el entendido que el acto administrativo formal que se constituye en la oferta de compra incluye entre otros elementos contractuales, los desembolsos para la adquisición de los terrenos, cuenta que será cancelada trasladando su saldo a la cuenta de terrenos una vez ejecutoriado el acto administrativo.

Lo anterior es consistente con el Concepto N° 20201100061661 del 04 de diciembre de 2020, en el que se señaló que la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS se utiliza cuando en los contratos celebrados se hayan pactado avances y anticipos.

CONCEPTO No. 20211100031121 DEL 28-05-2021

| | | |
|---|------------------------|--|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Entidades de Gobierno |
| | TEMAS | Propiedades, planta y equipo Patrimonio de las entidades del gobierno Asuntos no contemplados en una clasificación específica |
| | SUBTEMAS | Proceso a nivel contable que se debe de realizar en el caso en que un activo se haya terminado de depreciar, sin embargo el bien, que para éste caso concreto es un edificio, aún sigue funcionando. |

| | | |
|---|------------------------|--|
| 2 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Propiedades, planta y equipo Patrimonio de las entidades del gobierno Asuntos no contemplados en una clasificación específica |
| | SUBTEMAS | Proceso a nivel contable que se debe de realizar en el caso en que un activo se haya terminado de depreciar, sin embargo el bien, que para éste caso concreto es un edificio, aún sigue funcionando. |

Señor (a)
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada bajo el N°20211400027482 del 22 de abril de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Me remito a ustedes con el fin de que se indique el proceso a nivel contable que se debe de realizar en el caso en que un activo se haya terminado de depreciar (su valor en libros es cero y su valor de depreciación corresponde al valor del costo inicial); sin embargo el bien, que para éste caso concreto es un edificio, aún sigue funcionando.

La inquietud es, contablemente que se debe de hacer? 2.El activo se debe de seguir reflejando en los estados financieros? 3.En caso de que se alargue la vida útil del activo, quien debe emitir el concepto? 4. que cuentas contables se deben de usar?”

CONSIDERACIONES

En lo referente al Marco normativo para entidades de gobierno:

Las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades de gobierno, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la 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). (...)

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.

20. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. El valor depreciable corresponde al valor del activo o de sus componentes menos el valor residual.

21. El valor residual de la propiedad, planta y equipo es el valor estimado que la entidad podría obtener actualmente por la disposición del elemento después de deducir los costos estimados por tal disposición si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil. Si la entidad considera que, durante la vida útil del activo, se consumen sus beneficios económicos o su potencial de servicio en forma significativa, el valor residual puede ser cero; de lo contrario, la entidad estimará dicho valor.

22. La vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de este. La política de gestión de activos llevada a cabo por la entidad podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización o después de haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos o potencial de servicio incorporados a ellos. Esto significa que la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica, entendida como el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios, o como la cantidad de unidades de producción o similares que uno o más usuarios esperan obtener de él. Por lo tanto, la estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.

23. Con el fin de determinar la vida útil, se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes factores: a) la utilización prevista del activo, evaluada con referencia a la capacidad o al producto físico que se espere de este; b) el desgaste físico esperado, que depende de factores operativos, tales como: el número de turnos de

trabajo en los que se utiliza el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, y el cuidado y conservación que se le da al activo mientras no se está utilizando; c) la obsolescencia técnica o comercial procedente de los cambios o mejoras en la producción, o de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo; y d) los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como, las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados. (...)

27. La depreciación de una propiedad, planta y equipo iniciará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la administración de la entidad. El cargo por depreciación de un periodo se reconocerá como gasto en el resultado de este, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos de acuerdo con las normas de Inventarios o de Activos intangibles. Los terrenos no serán objeto de depreciación, salvo que se demuestre que tienen una vida útil finita, es decir que, por el uso dado al terreno, sea factible establecer el tiempo durante el cual estará en condiciones de generar beneficios económicos o de prestar el servicio previsto. (Subrayado fuera del texto). (...)

29. El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

10.4. Baja en cuentas

31. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se disponga del elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor neto obtenido por la disposición del activo y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. (...)

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. (...)

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas (CGC), incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución N°620 de 2015 y sus modificaciones, describe la cuenta 1685- DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), así: “Representa el valor acumulado de la pérdida sistemática de la capacidad operativa de la propiedad, planta y equipo por el consumo del potencial de servicio o de los beneficios económicos futuros que incorpora el activo, la cual se estima teniendo en cuenta el costo, el valor residual, la vida útil y las pérdidas por deterioro reconocidas”.

El referido CGC también describe la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, así: “Representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de ser absorbido”.

En lo referente al Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público:

Las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

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

4. Las adiciones y mejoras efectuadas a una propiedad, planta y equipo se reconocerán como mayor valor de esta y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la depreciación. Las adiciones y mejoras son erogaciones

en que incurre la empresa para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y servicios, o reducir significativamente los costos. (Subrayado fuera del texto). (...)

10.3. Medición posterior

19. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros. (...)

20. La depreciación de una propiedad, planta y equipo iniciará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la administración de la empresa. El cargo por depreciación de un periodo se reconocerá como gasto en el resultado de este, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos de acuerdo con la Norma de Inventarios o la Norma de Activos Intangibles. Los terrenos no serán objeto de depreciación, salvo que se demuestre que tienen una vida útil finita, es decir que, por el uso dado al terreno, sea factible establecer el tiempo durante el cual estará en condiciones de generar beneficios económicos. (...)

23. La depreciación se determinará sobre el valor del activo o sus componentes menos el valor residual y se distribuirá sistemáticamente a lo largo de su vida útil.

24. El valor residual de la propiedad, planta y equipo es el valor estimado que la empresa podría obtener actualmente por la disposición del elemento después de deducir los costos estimados por tal disposición si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil. Si la empresa considera que, durante la vida útil del activo, se consumen sus beneficios económicos en forma significativa, el valor residual puede ser cero; de lo contrario, la empresa estimará dicho valor.

25. La vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la empresa espera obtener de este. La política de gestión de activos llevada a cabo por la empresa podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización o después de haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos incorporados a ellos. Esto significa que la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica, entendida como el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios, o como la cantidad de unidades de producción o similares que uno o más usuarios esperan obtener de él. Por lo tanto, la estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la empresa tenga con activos similares.

26. Con el fin de determinar la vida útil, se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes factores: a) la utilización prevista del activo, evaluada con referencia a la capacidad o al producto físico que se espere de este; b) el desgaste físico esperado, que depende de factores operativos, tales como: el número de turnos de trabajo en los que se utiliza el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, y el cuidado y conservación que se le da al activo mientras no se está utilizando; c) la obsolescencia técnica o comercial procedente de los cambios o mejoras en la producción, o de los cambios en la demanda del mercado de los

productos o servicios que se obtienen con el activo; y d) los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como, las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados. (...)

28. La depreciación de un activo cesará cuando se produzca la baja en cuentas o cuando el valor residual del activo supere su valor en libros. La depreciación no cesará cuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado del uso activo ni cuando el activo sea objeto de operaciones de reparación y mantenimiento. Sin embargo, si se utilizan métodos de depreciación en función del uso, el cargo por depreciación podría ser nulo cuando no tenga lugar ninguna actividad de producción.

29. El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores. (Subrayado fuera del texto). (...)

10.4. Baja en cuentas

31. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando no cumpla con los requisitos establecidos para que se reconozca como tal. Esto se puede presentar cuando se dispone del elemento o cuando no se espera obtener beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor neto obtenido por la disposición del activo y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. (...)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

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

5.3. Corrección de errores de periodos anteriores

20. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la empresa, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

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

22. La empresa corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

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

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

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

26. De acuerdo con la Norma de Presentación de Estados Financieros, cuando la empresa corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará un estado de situación financiera al inicio del primer periodo comparativo." (Subrayado fuera del texto)

El Catálogo General de Cuentas (CGC), incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución N°139 de 2015 y sus modificaciones, describe la cuenta 1685- DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), así: "Representa el valor acumulado de la pérdida sistemática de la capacidad operativa de la propiedad, planta y equipo por el consumo de los beneficios económicos futuros que incorpora el activo, la cual se estima teniendo en cuenta el costo, el valor residual, la vida útil y las pérdidas por deterioro reconocidas."

El referido CGC también describe la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES así: "Representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de ser absorbido".

CONCLUSIONES

En caso de que un activo se encuentre totalmente depreciado y aún se encuentre en uso por parte de la entidad de gobierno o empresa no cotizante, significa que ha omitido la aplicación de la norma, en lo relacionado a la revisión anual de la vida útil, el valor residual o el método de depreciación, durante los periodos anteriores; a efectos de ajustar oportunamente los factores que determinan el valor en libros y evitar con ello que se deprecien en su totalidad los bienes, cuando aún se encuentran generando beneficios económicos, es decir, que no existe consonancia con lo dispuesto en el Capítulo I. Activos, Numeral 10. Propiedades, planta y equipo de las Normas para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de los hechos económicos para entidades de gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones; y 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.

Como consecuencia de lo anterior, la entidad o empresa no cotizante deberá aplicar lo establecido en la norma de correcciones de errores, del Capítulo VI. Normas para la presentación de Estados Financieros y revelaciones de las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, recalculando la depreciación de este activo, teniendo en cuenta la vida útil consumida y remanente, para entidades de gobierno afectando al débito la subcuenta 168501-Edificaciones de la cuenta 1685- DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), y al crédito la subcuenta que

corresponda a la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES; y para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, debitando la subcuenta 168501-Edificaciones de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), y acreditando la subcuenta que corresponda a la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES. Cabe señalar que, si el hecho económico es material, deberá efectuarse la reexpresión de los estados financieros, de conformidad con lo establecido en aquella norma, en tanto que, de no tratarse de un hecho relevante, procede únicamente el registro mencionado, y las respectivas revelaciones en las notas a los estados financieros.

Al extender la vida útil del activo, la entidad o la empresa cotizante debe aplicar lo dispuesto en la norma de propiedades, planta y equipo: si es una entidad de gobierno debe aplicar lo establecido en los párrafos 22 y 23 del numeral 10.3 Medición posterior de esta norma, y si es una empresa no cotizante aplicará los párrafos 25 y 26 del numeral 10.3 Medición posterior de la misma norma, estos párrafos se mencionaron en los considerandos en cada uno de los marcos normativos.

CONCEPTO No. 20211100033301 DEL 02-06-2021

| | | |
|---|------------------------|--|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Entidades de Gobierno |
| | TEMAS | Propiedades, planta y equipo Asuntos no contemplados en una clasificación específica |
| | SUBTEMAS | Tratamiento contable para la corrección de la depreciación de bienes por fallas presentadas en software. |

| | | |
|---|------------------------|--|
| 2 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Propiedades, planta y equipo Asuntos no contemplados en una clasificación específica |
| | SUBTEMAS | Tratamiento contable para la corrección de la depreciación de bienes por fallas presentadas en software. |

Señora
 carog43@hotmail.com
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211400027492 el 22 de abril de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“De manera atenta me remito a ustedes, con el fin de consultar, el procedimiento que se debe de seguir en la siguiente situación:

En periodos anteriores, se venia calculando mal la depreciación de los bienes, por fallas en la paralización del software. Adicionalmente, se termino por depreciar unos bienes que en la vida real siguen funcionando.

La inquietud es, cual es el proceso contable que se debe de seguir para nuevamente reflejar los activos en los estados financieros? 2. Que valor se le debe de poner a los bienes? 3. A cuanto tiempo se deben de depreciar? 4. Debe de ser un especialista quien determine la vida útil real del bien? o cualquier funcionario de la entidad lo podría hacer? 5. Cuales cuentas contables debo de usar?”

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexas a las Resolución 533 de 2015 y modificadas por la Resolución 218 de 2020, señalan:

“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.

20. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. El valor depreciable corresponde al valor del activo o de sus componentes menos el valor residual.

21. El valor residual de la propiedad, planta y equipo es el valor estimado que la entidad podría obtener actualmente por la disposición del elemento después de deducir los costos estimados por tal disposición si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil. Si la entidad considera que, durante la vida útil del activo, se consumen sus beneficios económicos o su potencial de servicio en forma significativa, el valor residual puede ser cero; de lo contrario, la entidad estimará dicho valor.

22. La vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de este. La política de gestión de activos llevada a cabo por la entidad podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización o después de haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos o potencial de servicio incorporados a ellos. Esto significa que la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica, entendida como el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios, o como la cantidad de unidades de producción o similares que uno o más usuarios esperan obtener de él. Por lo tanto, la estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.

(...)

24. La distribución sistemática del valor depreciable del activo a lo largo de la vida útil se llevará a cabo mediante un método de depreciación que refleje el patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio del activo. Pueden utilizarse diversos métodos de depreciación para distribuir el valor depreciable, entre los cuales se incluyen el método lineal, el método de depreciación decreciente y el método de las unidades de producción. El método de depreciación que defina la entidad se aplicará uniformemente en todos los periodos, a menos que se produzca un cambio en el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio incorporados en el activo.

(...)

29. El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

(...)

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.” (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, anexas a la Resolución 414 de 2014 y modificadas por la Resolución 219 de 2020, señalan:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

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.

(...)

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.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas para los marcos normativos de entidades de gobierno y de empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público; los elementos de propiedades, planta y equipo con posterioridad a su reconocimiento deben ser medidos al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

La depreciación corresponde a la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o potencial de servicio, donde el valor depreciable corresponde al valor del activo o de sus componentes menos el valor residual. Por lo tanto, la estimación de la depreciación está en función de la vida útil, el valor residual y el método de depreciación.

En primer lugar, la vida útil de una propiedad, planta y equipo corresponde al periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de este. Por lo cual, su estimación se fundamenta en la experiencia que tenga la entidad con activos similares, así como también en la política de gestión de activos definida, lo que podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización o después de haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos o potencial de servicio incorporados a ellos.

Así mismo, para determinar la vida útil de un elemento de propiedades, planta y equipo, se tendrán en cuenta, entre otros, factores como la utilización prevista del activo; el desgaste físico esperado; la obsolescencia técnica o comercial; y los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo.

Por otra parte, el método de depreciación deberá atender al patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o potencial de servicio del activo, para lo cual, pueden utilizarse diversos métodos de depreciación, dentro de los que se incluyen el método lineal, el método de depreciación decreciente y el método de las unidades de producción. El método de depreciación definido se aplicará uniformemente en todos los periodos, a menos que se produzca un cambio en el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros incorporados o potencia de servicio del activo.

El último factor para la determinación de la depreciación corresponde al valor residual, el cual es el valor estimado que la entidad podría obtener actualmente por la disposición del elemento después de deducir los costos estimados por tal disposición si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil, que en caso de considerar que, durante la vida útil del activo se consumen sus beneficios económicos o su potencial de servicio en forma significativa, este valor podrá ser cero.

En consecuencia, es potestad de la entidad o empresa estimar la vida útil, el método de depreciación y el valor residual de los elementos de propiedades, planta y equipo reconocidos en sus estados financieros, dado que atiende a aspectos particulares.

Adicionalmente, es menester manifestar que con posterioridad al reconocimiento de las propiedades, planta y equipo, el valor residual, la vida útil y el método de depreciación deben ser revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustará para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio.

Ahora bien, atendiendo a lo señalado por los numerales 4.3. y 5.3 Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores 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, respectivamente, 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 estados financieros. Dentro de estos se incluyen errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos.

Por lo anterior, con respecto a la situación descrita en su consulta, en la cual afirma que por inconvenientes presentados con el software, a unos bienes de propiedad planta y equipo que continúan en funcionamiento, se le ha venido calculando de forma equivocada la depreciación y por lo tanto fueron depreciados en su totalidad; dicha situación corresponde a un error por inadvertencia e inadecuada aplicación de políticas contables, toda vez que se evidencia que no se ha efectuado la revisión anual de la vida útil, método de depreciación y valor residual.

Para corregir el error, la entidad deberá recalcular la depreciación acumulada de los elementos afectados, teniendo en cuenta la vida útil consumida y remanente acorde con la realidad económica de los bienes. Para

ello, ajustará el valor de la partida de depreciación acumulada, identificando los mayores valores reconocidos en periodos anteriores, así como los valores reconocidos durante el periodo en que se descubre el error, toda vez que los primeros afectarán el patrimonio en la cuenta de resultados de ejercicios anteriores y los últimos impactarán directamente el resultado del periodo.

Por lo tanto, la entidad debitará el valor de la depreciación erróneamente reconocida mediante un débito en la subcuenta correspondiente a la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR); un crédito en la subcuenta respectiva a la cuenta 5360-DEPRECIACIÓN DE PROPIEADES PLANTA Y EQUIPO, por el valor del error por la depreciación reconocida durante el periodo contable corriente en el que se corrige el error; y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, si es una entidad de gobierno, o la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, si es una empresa que no cotiza en el mercado de valores, y no capta ni administra ahorro del público, por el importe reconocido erróneamente en periodos anteriores por concepto de depreciación acumulada.

En todo caso, de conformidad con lo establecido en los numerales de Corrección de errores, de la Norma de políticas contables, cambios en las políticas contables y corrección de errores, se 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 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.

CONCEPTO No. 20211100050901 DEL 24-06-2021

| | | |
|---|----------------------------|---|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran ahorro del público |
| | TEMAS | Propiedades, planta y equipo Gastos de administración y operación |
| | SUBTEMAS | Reconocimiento contable de los mantenimientos mayores en propiedades, planta y equipo. |

Doctora
 NEYRA CAMARGO SÁNCHEZ
 Barranquilla, Atlántico.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211100031862, el 11 de mayo de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En el Marco normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, Resolución 414, en el caso de una empresa de generación de energía, ¿cuándo puede capitalizar los mantenimientos que realiza a sus unidades de generación?, ¿Los mantenimientos anuales programados por su valor significativo pueden capitalizarse?, ¿Si el área de Generación tiene definido los mantenimientos mayores cada 50.000 horas, pueden capitalizarse los mantenimientos realizados sin que las unidades alcancen el número de horas requeridas para un mantenimiento mayor?”

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, en el capítulo 1. Activos, numeral 10, Propiedades, planta y equipo, señala:

“10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la empresa para la producción 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.

(...)

10.4. Baja en cuentas

30. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se disponga del elemento o cuando no se espere obtener beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor neto obtenido por la disposición del activo y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

31. El costo de las inspecciones generales necesarias para que el activo continúe operando se incorporará como mayor valor del elemento asociado, previa baja en cuentas del valor en libros de cualquier inspección anteriormente capitalizada. Esto se realizará con independencia de que el costo de la inspección previa se haya identificado contablemente dentro de la transacción mediante la cual se haya adquirido o construido dicha partida. De ser necesario, se utilizará el costo estimado de una inspección similar futura como indicador del costo que el componente de inspección tenía cuando la partida fue adquirida o construida.

32. Cuando un elemento de propiedades, planta y equipo esté conformado por partes físicas que tengan un costo significativo con relación a su costo total y sea necesaria la sustitución de una de estas partes, la empresa reconocerá, en el activo, el costo en que se incurra para la sustitución, previa baja en cuentas de la parte sustituida. Esto se realizará con independencia de que el costo del componente se haya identificado y depreciado previamente. De ser necesario, se utilizará el costo de la sustitución como indicador del costo que el elemento sustituido tenía en el momento en el que fue adquirido o construido.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad 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, las adiciones y mejoras que se realicen a las propiedades, planta y equipo, se reconocen como un mayor valor del

activo, al ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y servicios, o reducir significativamente los costos. Por otra parte, los mantenimientos y reparaciones se reconocerán como gasto, dado que se realizan con el fin de conservar y recuperar la capacidad normal del uso del activo.

Al respecto, las erogaciones por concepto de adiciones y mejoras se reconocerán en la subcuenta y cuenta respectiva del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y en consecuencia afectarán el importe por depreciación, mientras que, las erogaciones por mantenimiento y reparaciones se registrarán en las subcuentas 511115-Mantenimiento y 511116-Reparaciones de la cuenta 5111-GENERALES o 521113-Mantenimiento y 521114-Reparaciones de la cuenta 5211-GENERALES, según corresponda. En este sentido, si los mantenimientos anuales programados y los mantenimientos mayores, señalados en su consulta, corresponden a erogaciones que se efectúan con el fin de conservar y recuperar la capacidad normal de uso del activo, los mismos, deberán reconocerse en el gasto respectivo.

Ahora bien, de acuerdo a lo señalado por el numeral 10.4. Baja en cuentas de la Norma de propiedades, planta y equipo, en caso de que la empresa identifique costos de inspecciones generales necesarias para que el activo continúe operando, deberá incorporarlas como mayor valor del elemento asociado, previa baja en cuentas del valor en libros de cualquier inspección anteriormente capitalizada. Lo antes enunciado, deberá realizarse independientemente de que el costo de inspección previamente se haya identificado contablemente dentro de la transacción mediante la cual se haya adquirido o construido dicha partida o de si se utilizará el costo estimado de una inspección similar futura como indicador del costo que el componente de inspección tenía cuando la partida fue adquirida o construida.

No obstante, si la empresa tiene definido que el elemento de propiedades, planta y equipo, está conformado por partes que tienen un costo significativo con relación a su costo total, y lo que se trata es de la sustitución de una de esas partes, la empresa reconocerá, en el activo, el costo en que se incurra para su sustitución, previa la baja en cuentas de la parte sustituida, y procederá con la activación del componente capitalizado como resultado del costo significativo con relación al costo total. En caso de no tener definidos los costos de los componentes a sustituir, se utilizará el costo de la sustitución actual como indicador del costo que el elemento sustituido tenía en el momento en el que fue adquirido o construido.

Para lo cual, la empresa deberá reconocer un débito en la subcuenta 589010-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros, de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, en la subcuenta respectiva de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), y en la subcuenta respectiva de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR); y su contrapartida crédito en la subcuenta y cuenta respectiva del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

CONCEPTO No. 20211100050931 DEL 24-06-2021

| | | |
|---|------------------------|---|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que Cotizan en el mercado de valores y que captan y administran ahorro del público |
| | TEMAS | Otros activos |
| | SUBTEMAS | Reconocimiento de los desembolsos realizados para la construcción de redes de energía que serán cancelados con servicio de energía por parte de la Electrificadora del Meta |

| | | |
|---|------------------------|--|
| 2 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Propiedades, planta y equipo Otros pasivos Venta de servicios |
| | SUBTEMAS | Reconocimiento de las redes de transmisión financiadas por Cenit, las cuales serán canceladas con servicio de energía. |

Doctora
 ANGIE SUÁREZ
 Profesional de Reportes Financieros
 CENIT Transporte y Logística de Hidrocarburos
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N°20211400033952 el 25 de mayo de 2021, se da respuesta en los siguientes términos

ANTECEDENTES

Con el radicado 211400022822 del 5 de mayo de 2021, la Empresa CENIT solicitó el procedimiento contable de las operaciones aquí señaladas con la Electrificadora del Meta, debido a que en el informe de operaciones recíprocas presentan inconsistencias.

“Teniendo en cuenta que la línea eléctrica es requerida para la operación de la estación se acordaron flujos de pagos para remunerar el alistamiento del servicio de conexión, y continuar con el servicio de conexión 14 años.

El contrato se celebró en dos fases desagregadas de la siguiente forma:

- Fase I: Ejecución y construcción del proyecto de conexión.
- Fase II: Operación y prestación del servicio de conexión.

En la fase 1 Electrificadora del Meta constituyo un pasivo (por ingreso diferido) el cual se reduce mes a mes a medida que se reconoce el ingreso en el resultado, y Cenit capitalizo una mejora en propiedad ajena ya que se refiere a la construcción y puesta en marcha del activo encomendado por Cenit para su uso.

La fase 2 se reconoce con facturas mensuales registradas por ambas partes.

Actualmente Electrificadora del Meta reporta el ingreso mensual por lo mencionado en el párrafo anterior, y Cenit registra mensualmente la depreciación de la mejora en propiedad ajena constituida. Ambas partes reconocen en el resultado los efectos del contrato, sin embargo, al no ser una partida reciproca la depreciación se presenta actualmente la diferencia.

Dado lo anterior agradecemos su concepto para el reporte de las partidas correspondientes a la Fase 1 por parte de cada entidad.”

Con el objeto de contar con mayores elementos, fueron solicitadas las siguientes aclaraciones por las cuales la Empresa manifestó:

“i. De las dos entidades que participan en esta operación cuál será la titular o propietaria de las redes construidas por CENIT?

Rta. Las redes no fueron construidas por Cenit, el contrato ejecutado por Electrificadora del Meta el cual incluye la ejecución y construcción del proyecto de conexión (Fase 1) y Operación y prestación del servicio de conexión (Fase 2). Partiendo de lo anterior la propietaria de las redes de conexión eléctrica es Electrificadora del Meta.

ii. El valor de las redes construidas será asumido por CENIT y posteriormente esta inversión será amortizada en la primera y segunda fase a través de la prestación de servicio de la electrificadora?

Rta. El valor de las redes de la construcción del proyecto de conexión fase 1, fue asumido por Cenit y dentro de su contabilidad fue reconocido como una mejora en propiedad ajena atendiendo a la normatividad vigente dado que los activos asociados a esta conexión son de uso exclusivo de Cenit. Esta mejora en propiedad ajena es amortizada de forma mensual por el periodo del contrato (14 Años).

Así mismo de forma mensual Cenit reconoce la prestación del servicio fase 2 como un costo de energía reconocido como parte los costos de transformación / prestación del servicio (Cuentas 7 dentro de la clasificación en la Contaduría General de la Nación).*

Por último, es importante resaltar que las cuentas indicadas anteriormente, no hacen parte de las cuentas susceptibles de reporte dentro de las operaciones reciprocas ante la Contaduría General de la Nación.

iii. ¿Durante la fase 1 cuál es el beneficio de la electrificadora, es el valor por el servicio de conexión?

Rta. Con el fin de tener un contexto contable de la contraparte recomendamos solicitar directamente esta información a la Electrificadora del Meta, e-mail de contacto Operaciones OR. Reciprocas operaciones.reciprocas@emsa-esp.com.co.

iv. No es claro el concepto por el cual la electrificadora registra un pasivo diferido y CENIT incorpora a sus activos el valor de redes construidas.

Rta. Con el fin de tener un contexto contable de la contraparte recomendamos solicitar directamente esta información a la Electrificadora del Meta, e-mail de contacto Operaciones OR. Reciprocas operaciones.reciprocas@emsa-esp.com.co.

Con relación al registro de Cenit en cumplimiento de la normatividad vigente al tener la entidad el derecho a un uso exclusivo de los activos construidos por Electrificadora del Meta para la conexión y suministro de energía a la planta de San Fernando, se consideró el reconocimiento de las expensas relacionadas a la fase 1 del contrato como una mejora en propiedad ajena que será amortizada durante la vigencia del contrato (14 Años).

v. Remitir copia del contrato

Rta. El contrato se encuentra amparado bajo cláusulas de confidencialidad lo que no permite que desde nuestra gestión pueda llegar a ser remitido el documento en su totalidad, no obstante, en caso de requerir alguna información específica sobre el mismo se las haremos llegar.”

CONSIDERACIONES

la Norma de PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO incluida en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los estados financieros, del Marco normativo para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran ahorro del público, señala:

“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 su parte, 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, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP)

mediante la Resolución 139 de 2015 y sus modificaciones, describe la cuenta, 1650-REDES LÍNEAS Y CABLES, como, “Representa el valor de las redes de distribución, recolección y alimentación, así como las líneas y cables de interconexión, transmisión y conducción, que se emplean para la producción de bienes y la prestación de servicios. También incluye las redes, líneas y cables de propiedad de terceros que cumplan la definición de activo.

Dicha cuenta se debita entre otros con el valor de las redes, líneas y cables recibidos en donación, cesión u otra modalidad.”

Así mismo, la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO se describe como, “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 y se acredita con 1- El valor de los pagos recibidos anticipadamente por los diferentes conceptos.

Además, la cuenta 4315-SERVICIO DE ENERGÍA, “Representa el valor de los ingresos causados por la empresa que se originan en la prestación del servicio de energía.”

Se debita con: El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable y se acredita con el valor causado por la prestación del servicio de energía.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

En relación con las inconsistencias que han presentado los informes de operaciones recíprocas entre esa Empresa y la Electrificadora del meta, y como lo expresa en las aclaraciones recibidas que Cenit financió la construcción de las redes de conexión eléctrica y la propietaria de estas es la Electrificadora del meta, corresponde a esta entidad incorporar en su información financiera dicho activo y reconocer en la contabilidad el pasivo a favor Cenit, para lo cual registrará un débito en la subcuenta 165008-Líneas y cables de transmisión de la cuenta 1650-REDES, LINEAS Y CABLES con crédito a la subcuenta 291017-Venta de servicio de energía de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO.

Es pertinente señalar que la Electrificadora aplicará la Norma de Propiedades, planta y equipo a los bienes reconocidos.

Posteriormente, la Electrificadora del Meta amortizará el pasivo y reconocerá el ingreso por el valor del servicio de energía prestado a Cenit, debitando la subcuenta 291017-Venta de servicio de energía de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO y acreditando la subcuenta 431518-Transmisión de la cuenta 4315-SERVICIO DE ENERGÍA.

Por su parte, CENIT al haber dispuesto de los recursos para financiar las líneas de transmisión que la Electrificadora pagará con servicio de energía durante 14 años, reconocerá el derecho a recibir un servicio, para lo cual los desembolsos realizados corresponde reportarlos a la CGN en la subcuenta 190514-Bienes y servicios de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, cuenta que será amortizada periódicamente afectando el costo o gasto por el valor del servicio de energía.

Como puede observarse, la Electrificadora del Meta deberá reconocer las redes como Propiedad, planta y equipo y en el informe de saldos de operaciones recíprocas la Electrificadora reportará la subcuenta 291017-Venta de servicio de energía de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO y CENIT la subcuenta 190514-Bienes y servicios de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO.

Ahora bien, es del caso anotar que acorde con el Marco normativo que aplica a cada una de las entidades, efectuarán los ajustes a que haya lugar, a fin de que la información financiera cumpla con las características de Relevancia y Representación fiel.

CONCEPTO No. 20211100061531 DEL 02-08-2021

| | | |
|----------|----------------------------|--|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público. |
| | TEMAS | Propiedades, planta y equipo Otros gastos Cuentas de orden deudoras - Deudoras de control Cuentas de orden deudoras - Deudoras por contra |
| | SUBTEMAS | Tratamiento contable para donar y dar de baja bienes en mal estado |

Doctor
 DANIEL FELIPE LIZCANO OCAMPO
 Jefe oficina de Control Interno
 E.S.E. Hospital San Marcos – Chinchiná
 Chinchiná, Caldas

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N°20210010037692 el 22 de junio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Muy buenos días, como jefe de la Oficina de control Interno, amablemente requiero la información concerniente a los procedimientos y posibilidad de donación de bienes, libros u otros elementos propiedad de la ESE, o en su defecto el procedimiento específico para la baja.

Así mismo, la ESE cuenta con motocicletas que llevan más de 15 años en mal estado, no se cuenta con la papelería completa de las mismas y se desconoce el medio para dar de baja a las mismas”.

Mediante comunicación telefónica realizada el 07 de julio de 2021, el doctor Daniel Felipe Lizcano Ocampo amplía el contexto de la consulta, indicando que, sí se pueden donar algunos elementos en mal estado como camillas o camas hospitalarias, libros que no se consultan que se van a donar a una biblioteca pública y que se quieren dar de baja unas motocicletas, las cuales están en mal estado y no tienen la documentación completa.

El 12 de julio de 2021 mediante llamada telefónica, la contadora nos aclaró que los bienes mencionados en el párrafo anterior, la E.S.E. Hospital San Marcos-Chinchiná los tiene contabilizados en el grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

CONSIDERACIONES

El artículo 354 de la Constitución Política, establece:

“Artículo 354. Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría. Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley.”

Por su parte, los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, señalan:

“ARTÍCULO 4º. FUNCIONES DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones: (...)

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

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

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Empresas que cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y actualizado según lo dispuesto en la Resolución 168 de 2020, sobre las características cualitativas de la información financiera, establece:

“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. (...)

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.” (...)

Adicionalmente, el numeral 6.1.1. del mismo Marco Conceptual, define un activo 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”. (Subrayado fuera de texto). (...)

El Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y actualizado según lo dispuesto en la Resolución 219 de 2020, en la norma de propiedades, planta y equipo, 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. (...)

10.3. 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.

23. La distribución sistemática del valor depreciable del activo a lo largo de la vida útil se llevará a cabo mediante un método de depreciación que refleje el patrón de consumo de los beneficios económicos futuros del activo. Pueden utilizarse diversos métodos de depreciación para distribuir el valor depreciable, entre los cuales se incluyen el método lineal, el método de depreciación decreciente y el método de las unidades de producción. El método de depreciación que defina la empresa se aplicará uniformemente en todos los periodos, a menos que se produzca un cambio en el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros incorporados en el activo. (...)

10.4. Baja en cuentas

30. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se disponga del elemento o cuando no se espere obtener beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor neto obtenido por la disposición del activo y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo". (...) (Subrayado fuera de texto).

Sobre el marco normativo del proceso contable, políticas de operación y manuales de políticas contables, procedimientos y funciones, 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. (...)

3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

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

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

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

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

3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

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

- b) 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; (...)

Quando 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 Catálogo General de Cuentas (CGC), incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 139 de 2015 y Actualizado según las Resoluciones 079 y 081 de 2021, utilizado por las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, describe las siguientes cuentas así:

1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR): “Representa el valor acumulado de la pérdida sistemática de la capacidad operativa de la propiedad, planta y equipo por el consumo de los beneficios económicos futuros que incorpora el activo, la cual se estima teniendo en cuenta el costo, el valor residual, la vida útil y las pérdidas por deterioro reconocidas”.

1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR): “Representa el valor acumulado por la pérdida de los beneficios económicos futuros de la propiedad, planta y equipo cuando el valor en libros del activo excede el valor recuperable, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación”.

5890-GASTOS DIVERSOS: “Representa el valor de los gastos originados en el desarrollo de actividades ordinarias que no se encuentran clasificadas en las otras cuentas”.

El referido CGC también describe el Grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, de la siguiente manera: “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 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”.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Atendiendo lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y el literal i) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas

relacionadas con las normas, directrices y procedimientos de contabilidad pública, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación, como máxima autoridad contable de la administración pública.

Por lo tanto, frente a las inquietudes planteadas en su consulta, se aclara que la CGN no tiene competencia funcional para definir asuntos de carácter administrativo y/o jurídico de la E.S.E. Hospital San Marcos de Chinchiná-Caldas. En este orden de ideas, se precisa que el procedimiento para la desincorporación de una partida que no cumple las condiciones esenciales para mantener su reconocimiento como activo de la empresa, es de origen y efecto meramente contable, ello quiere decir que, si un bien no cumple los criterios para su reconocimiento como propiedad planta y equipo u otro activo, con miras a garantizar el cumplimiento de las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública, deberá darse de baja contablemente, pero su titularidad, responsabilidad y régimen jurídico no cambia por este hecho, ya que un registro contable no es el que origina un hecho económico, que puede ser jurídico, sino que en el sistema contable se reconocen los efectos derivados de los mismos.

Ahora bien, el Marco Normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público establece que, un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se disponga del elemento o cuando no se espere obtener beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. En tal sentido, los bienes utilizados para fines administrativos u operativos se retirarán de la información financiera cuando fruto de su disposición, ceda el control y transfiera sustancialmente los riesgos y beneficios asociados al mismo, o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficio económico futuro, situación que se podrá presentar cuando el bien se encuentre totalmente depreciado o deteriorado.

El registro contable que debe efectuar la empresa no cotizante para la baja en cuentas de estos bienes corresponde a un débito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), y en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR); y un crédito en la subcuenta y cuenta correspondiente al grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO donde se tienen reconocidos los respectivos activos. En caso de existir valor residual, la diferencia entre las partidas anteriores quedará cancelada con el respectivo débito que deberá efectuarse en la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS.

Si la empresa no cotizante encuentra justificación para controlar administrativamente los bienes dados de baja en cuentas de orden y se había estimado un valor residual, podrá registrar un débito en la subcuenta 831510-Propiedades, planta y equipo de la cuenta 8315-BIENES Y DERECHOS RETIRADOS y un crédito a la subcuenta 891506-Bienes y derechos retirados de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR), por el valor residual estimado.

En caso de que el activo no tenga valor residual, al no existir una estimación fiable no podrá reconocerse en cuentas de orden y por tanto deberá revelarse en las notas a los estados financieros en el periodo en que la empresa no cotizante tenga control administrativo de estos bienes.

Aunado a lo anterior, es preciso señalar que, en el numeral 3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones del Procedimiento referido, se establece que las entidades deben 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, que deberá estar acompañado de 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.

Así las cosas, es competencia de la empresa no cotizante establecer el procedimiento interno y los responsables de la determinación de la baja en cuentas de los bienes de propiedades, planta y equipo, así como de los demás bienes; además de establecer el procedimiento de donación de los mismos para lo cual se debe tener en cuenta que el control interno contable es el proceso que bajo la responsabilidad del representante legal o máximo directivo de la empresa no cotizante, así como de los responsables de las áreas financieras y contables, se adelanta en las empresas 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.

CONCEPTO No. 20211100061811 DEL 04-08-2021

| | | |
|----------|----------------------------|--|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Propiedades, planta y equipo Otros activos Gastos por deterioro, depreciaciones, amortizaciones y provisiones Patrimonio de las empresas Asuntos no contemplados en una clasificación específica |
| | SUBTEMAS | Corrección del error por omisión del traslado de obras en funcionamiento, de la cuenta de construcciones en curso a la cuenta de propiedad planta y equipo respectiva. Documento soporte idóneo que respalde el traslado de estas obras a la cuenta de propiedad planta y equipo correspondiente. |

Doctora
 LUZ MARINA YARA ACOSTA
 Profesional Especializado Grado II
 Subgrupo de Contabilidad e Impuestos
 E.S.P. Empresa Ibaguereña de Acueducto y Alcantarillado S.A.
 Ibagué, Tolima

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010039222, el 29 de junio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se solicita:

“La Empresa Ibaguereña de Acueducto y Alcantarillado de Ibagué IBAL S.A. E.S.P. OFICIAL NIT. 800.089.809-6, es una entidad prestadora de servicios públicos domiciliarios que se rige bajo el marco normativo de la Resolución 414 de 2014.

Dentro de la información financiera de la empresa encontramos el rubro de construcciones en curso, en el cual se han registrados todas las obras que se encuentran en proceso de terminación.

Al llevar a cabo la revisión de esta partida hemos encontrado que existen obras muy antiguas que no han sido trasladadas al activo respectivo debido a que los contratos de esas obras presentaron inconvenientes de tipo administrativo o jurídico lo que generó no llevar a cabo su liquidación, y por ende el traslado de las obras al activo respectivo, aunque dichos activos ya se encuentran terminados y en funcionamiento.

Se ha venido trabajando arduamente en conjunto con el área de Contratación de la Empresa para conseguir a los contratistas y supervisores de estos contratos de obras que se encuentran pendientes de liquidar para que

realicen la liquidación y legalización de los anticipos con el fin de poder realizar el traslado de estas obras a la cuenta de propiedad planta y equipo que le corresponda, sin que a la fecha de hoy haya sido posible, debido a que son contratistas y supervisores que ya no se encuentran vinculados con la entidad.

Por otra parte, la sentencia de estado No. C.E.00102 del 2017 establece que no es procedente realizar liquidaciones unilaterales de los contratos, sino solo cierre contractual. Situación que genera el no traslado de la cuenta de construcciones en curso a la cuenta correspondiente de propiedad planta y equipo de las obras ejecutadas mediante estos contratos.

Por lo anteriormente expuesto, y con el fin de lograr la depuración de la cuenta 1615 Construcciones en Curso en los estados financieros solicito de su amable colaboración en orientarnos en cuanto a las siguientes inquietudes:

¿Cuál documento soporte a parte del acta de liquidación del contrato es el más idóneo que respalde el traslado de estas obras que ya están en funcionamiento, de la cuenta de construcciones en curso a la cuenta de propiedad planta y equipo correspondiente?

¿Cuál sería el procedimiento contable para realizar este traslado de obras de la cuenta de construcciones en curso a la cuenta de propiedad planta y equipo respectivo con el fin de llevar a cabo su activación?

(...)”

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, anexo a la Resolución 414 de 2014 y actualizado por la Resolución 168 de 2020, define el principio de Esencia sobre forma, así: “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”. (Subrayado fuera de texto)

Por otra parte, el numeral 5.3. Corrección de errores, de la Norma de 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 de las 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.

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

(...)”. (Subrayado fuera de texto)

Entre tanto, el numeral 3.2.3.1. Soportes documentales del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporada al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 193 de 2016, dispone:

“3.2.3.1. Soportes documentales

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

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

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

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

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

Así mismo, el numeral 4.1. Soportes de contabilidad de la Norma de proceso contable y sistema documental contable, anexo al RCP mediante la Resolución 525 de 2016 y actualizada según la Resolución 069 de 2021, establece:

“4.1. Soportes de contabilidad

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

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

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

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

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

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

Por último, el Catálogo General de Cuentas (CGC), anexo al Marco Normativo para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público mediante la Resolución 139 de 2015, describe la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO en los siguientes términos:

“Representa el valor de las edificaciones recibidas que aún se encuentran en construcción, así como los costos y demás cargos en que se incurre durante el proceso de construcción de bienes inmuebles, hasta cuando estén

en condiciones de operar de la forma prevista por la administración de la empresa". (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

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

Los objetivos de la información financiera de una empresa pública no cotizante están orientados a que esta sea útil para la satisfacción de las necesidades de los diferentes usuarios, para lo cual es necesario que sea relevante y representar fielmente los hechos económicos. En consecuencia, para dar cumplimiento a estos atributos de la información financiera, la empresa debe observar los principios de contabilidad pública, entre los que se destaca el principio de Esencia sobre forma, el cual establece que las transacciones y otros hechos económicos se reconocen atendiendo a su esencia económica.

En consonancia con lo antes mencionado, para el caso particular consultado y atendiendo al principio de Esencia sobre forma, para todos los efectos contables, la esencia económica de las transacciones o hechos económicos debe primar cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a los mismos; razón por la cual, el acta de liquidación del contrato no puede constituirse como el único parámetro que se debe considerar para realizar el traslado de estas obras que ya están en funcionamiento, de la cuenta de construcciones en curso a la cuenta de propiedades, planta y equipo correspondiente.

En virtud de lo anterior, la omisión de esta reclasificación se constituye como un error contable que debe corregirse conforme a lo dispuesto en el numeral 5.3. Corrección de errores de periodos anteriores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores del Marco Normativo anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones. Para este efecto, se deberá reclasificar el saldo de la subcuenta respectiva de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, que refleje que el activo se encuentra en las condiciones de operar de la forma prevista por la administración de la empresa.

Así mismo, deberá reconocer la depreciación acumulada que tendría el activo, desde el momento en el que se encontraba disponible para su uso hasta la fecha en la que se va a efectuar la corrección del error, registrando un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, cuando corresponda al importe acumulado por depreciación de periodos anteriores, y en la subcuenta respectiva de la cuenta 5360-DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, cuando corresponda al importe por depreciación del periodo corriente, contra un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR).

Adicionalmente, la empresa deberá evaluar la materialidad del error, en tanto que, si el hecho económico es material, se deberá efectuar la reexpresión de los estados financieros, aplicando lo establecido en el numeral

5.3. Corrección de errores de periodos anteriores de la Norma antes mencionada.

En lo concerniente al documento soporte idóneo, el reconocimiento, medición y revelación de los hechos económicos deberán documentarse a través de soportes para ser incorporados en los estados financieros, los cuales cumplirán con las características de: i) autenticidad, esto es que exista certeza sobre la persona que los

ha elaborado y firmado; ii) integralidad, porque no se encuentra alterado, es decir, cuando no se ha eliminado o adicionado información a la inicialmente establecida en el documento, o cuando no se han modificado los archivos electrónicos; y iii) verificabilidad porque su contenido corresponde a la realidad.

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

En consecuencia y atendiendo lo indicado en la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable y en el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, referidos en las consideraciones del presente concepto, la definición del documento soporte idóneo para la reclasificación de las obras que ya se encuentran en funcionamiento, de la cuenta de construcciones en curso a la cuenta de propiedades, planta y equipo correspondiente, es un asunto propio de la empresa, en los términos y requisitos señalados en la normativa citada.

Por lo anterior, le corresponde a la empresa realizar el análisis y evaluación de los diferentes tipos de documentos que sirven de soporte a las operaciones llevadas a cabo, en concordancia con el desarrollo de la gestión contable por procesos y los manuales de políticas y procedimientos que implementen para el manejo y control de los bienes y derechos, permitiendo que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria.

CONCEPTO No. 20211100064701 DEL 11-08-2021

| | | |
|----------|----------------------------|---|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Propiedades, planta y equipo Gasto por deterioro, depreciaciones, agotamiento, amortizaciones y provisiones |
| | SUBTEMAS | Reconocimiento de elementos de propiedades, planta y equipo que se reciben para la prestación de servicios, pero no son remunerados en la tarifa. Tratamiento contable de los avalúos de propiedades planta y equipo realizados después de la fecha transición al nuevo Marco Normativo. |

Doctora
 LUZ MARINA YARA ACOSTA
 Profesional Especializado Grado II
 Subgrupo de Contabilidad e Impuestos
 Empresa Ibaguereña de Acueducto y Alcantarillado S.A. E.S.P. - IBAL
 Ibagué, Tolima

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010038662 el 25 de junio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La Empresa Ibaguereña de Acueducto y Alcantarillado de Ibagué IBAL S.A. E.S.P. OFICIAL NIT. 800.089.809-6, es una entidad prestadora de servicios públicos domiciliarios que se rige bajo el marco normativo de la Resolución 414 de 2014.

En el momento de la implementación bajo el nuevo marco normativo se llevó a cabo el avalúo técnico de la propiedad planta y equipo que se tenía en su momento con el fin de realizar su reconocimiento en los estados financieros.

En las auditorías realizadas posteriormente por la Contraloría Municipal de Ibagué, nos ha dejado hallazgos por no realizar un nuevo avalúo técnico de la propiedad planta y equipo y realizar la actualización o revalorización de los activos en los estados financieros.

Por otra parte, la empresa ha recibido actas de entrega de las redes de expansión que han realizado las diferentes constructoras en sus proyectos de vivienda que se están llevando a cabo en la ciudad, con el fin que sean administradas y controladas por nuestra empresa.

Por lo anteriormente expuesto, la entidad ha contratado la valoración de los activos que tienen especialmente relación con la operatividad de la empresa con el fin de llevar a cabo la revisión de la metodología del marco tarifario establecido por la CRA y al mismo tiempo poder dar cumplimiento a lo requerido por la Contraloría Municipal de Ibagué en sus auditorías realizadas.

Con base a lo anterior, solicito muy respetuosamente su orientación en cuanto a las siguientes inquietudes:

¿Cómo se debe llevar a cabo la contabilización de la valoración o actualización del precio de la propiedad planta y equipo de acuerdo al nuevo avalúo (sic)?

¿Esta valoración de propiedad planta y equipo se puede llevar a cabo prospectivamente o se tendrá que llevar a cabo una reexpresión de los Estados financieros?

¿En cuanto a las redes que las constructoras entregaron a la empresa para su dominio, control y mantenimiento a través de un acta, cómo sería su registro en nuestros Estados financieros? ¿Si tenemos en cuenta que van a ser valorizados ahora con el nuevo avalúo técnico que se llevará a cabo?”

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014, modificado por la Resolución 168 de 2020, señala:

“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.

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. (...)

52. Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo corresponden a la capacidad que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios pueden también traducirse en la capacidad para reducir la salida de flujos futuros de efectivo. (...)

55. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, la empresa debe realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de

traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad. (...)

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.” (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, 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. (...)

10.3. Medición posterior

18. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. (...)

29. Para efectos de determinar el deterioro de una propiedad, planta y equipo, la empresa aplicará lo establecido en la Norma de deterioro del valor de los activos. (...)

16. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS (...)

16.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

4. Como mínimo al final del periodo contable, la empresa evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos. Si existe algún indicio, la empresa estimará el valor recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la empresa no estará obligada a realizar una estimación formal del valor recuperable.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Es necesario precisar que 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 emitió la Resolución 414 de 2014, por la cual se incorporó al RCP el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, conformado por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la 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.

Así las cosas, la CGN definió en la norma de Propiedades, planta y equipo que estos activos serán medidos con posterioridad al reconocimiento, al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado; por lo tanto, no se contempla registrar actualizaciones de su valor producto de nuevos avalúos técnicos.

Únicamente para el caso particular de los avalúos que se realizaron con miras a determinar los saldos iniciales al 1º de enero de 2018, se consideran únicos y de coyuntura, es decir que no revisten la característica de avalúos periódicos de que trata el literal g) del artículo 4 de la Ley 1673 de 2013.

Por lo antes expuesto, los avalúos posteriores que realice la empresa tendrán efectos contables cuando sean solicitados específicamente para la determinación del deterioro del valor de los activos (después de determinar que existen indicios de deterioro), para efectos de establecer el valor recuperable de los activos, entendido como el mayor entre el valor razonable del activo menos los costos de disposición y su valor en uso.

En este sentido, una vez aclarado que los avalúos técnicos que se realicen en aplicación del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, son únicamente con ocasión a la determinación del deterioro del valor de los activos, se procede a dar respuesta a cada una de las inquietudes planteadas en su consulta, en los siguientes términos:

1. ¿Cómo se debe llevar a cabo la contabilización de la valoración o actualización del precio de la propiedad planta y equipo de acuerdo al nuevo avalúo?

Las propiedades, planta y equipo no son objeto de actualización por su valor razonable, toda vez que estos bienes deben ser medidos con posterioridad al reconocimiento, al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. Por lo tanto, deberá observar los criterios de medición posterior definidos en el numeral 10.3 de la Norma de propiedades, planta y equipo aplicable a las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

En consecuencia, si hay deterioro del activo, una vez determinado este en la forma descrita en la norma, la empresa procederá a reconocerlo disminuyendo el valor en libros del activo y registrando un gasto en el resultado del periodo, para lo cual debitará la subcuenta respectiva de la cuenta 5351-DETERIORO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acreditará la subcuenta respectiva de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR). Los cargos por depreciación de la propiedad, planta y equipo se determinarán, para los periodos futuros, teniendo en cuenta el valor en libros ajustado por dicha pérdida.

Si el valor en libros del activo es menor al valor recuperable (no hay deterioro), la entidad no reconocerá un aumento del valor del bien.

2. ¿Esta valoración de propiedad planta y equipo se puede llevar a cabo prospectivamente o se tendrá que llevar a cabo una reexpresión de los Estados financieros?

Es de precisar que la norma de Propiedades, planta y equipo no contempla la “valoración” de estos activos, por lo que el modelo de revaluación contemplado en los estándares internacionales no es aplicable en el RCP.

3. *¿En cuanto a las redes que las constructoras entregaron a la empresa para su dominio, control y mantenimiento a través de un acta, Cómo sería su registro en nuestros Estados financieros? ¿Si tenemos en cuenta que van a ser valorizados ahora con el nuevo avalúo técnico que se llevará a cabo?”*

La empresa deberá evaluar la existencia del control de las redes entregadas por las constructoras de conformidad con el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, para lo cual debe establecer que el activo es un recurso controlado como resultado de un evento pasado del cual espera obtener beneficios económicos.

Un recurso es controlado por la empresa cuando otorga un derecho a usar un bien para producir o vender bienes o servicios, ceder el uso para que un tercero produzca o venda bienes o servicios, convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, beneficiarse de la revalorización de los recursos, o recibir una corriente de flujos de efectivo, es decir, que el control implica la capacidad que la empresa tiene para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de generar beneficios económicos futuros.

Para evaluar la existencia del control, la empresa debe tener en cuenta 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, la existencia de un derecho exigible sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso, entre otros. Sin embargo, la titularidad jurídica del recurso no es esencial para determinar la existencia de un activo para la empresa y el control sobre el mismo, en tanto este no es necesariamente suficiente para que cumpla las condiciones.

Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a los efectos de las condiciones desfavorables que afectan negativamente la capacidad del activo para generar beneficios económicos futuros, como la pérdida de su capacidad productiva o la pérdida de su valor; o la obligación de garantizar la adecuada operación del activo.

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo corresponden a la capacidad que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo.

Por otra parte, la Norma de propiedades, planta y equipo del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, señala que estos elementos son activos tangibles empleados por la empresa para la producción o comercialización de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; y los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento, que además 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.

Así mismo, es pertinente señalar que aun cuando un recurso asociado a la prestación de un servicio no pueda ser remunerado a través de una tarifa, ello no significa que el activo no genere beneficios económicos futuros, o que la empresa sea quien asuma los riesgos significativos inherentes al mismo, toda vez que si se usa en la producción o venta de bienes o servicios de los cuales se espera obtener una contraprestación, cumple una de las condiciones para reconocerse como activo.

Igualmente, es menester manifestar que para el reconocimiento de la infraestructura que hace parte del servicio público prestado, la empresa deberá evaluar si le corresponde aplicar lo señalado en el numeral 4. TRASLADO DE INFRAESTRUCTURA Y OTROS BIENES A LA EMPRESA PRESTADORA DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS, del procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los planes departamentales de agua y saneamiento básico, incorporado por la Resolución 287 de 2019.

En este sentido, para el caso particular, con independencia de que el recurso sea remunerado o no vía tarifa, el reconocimiento contable de los elementos de propiedades, planta y equipo objeto de consulta, corresponderá a la aplicación de juicios profesionales tanto de la Empresa Ibaguereña de Acueducto y Alcantarillado S.A. E.S.P., así como de la Empresa o entidad de gobierno que ostenta la titularidad jurídica de los bienes, que permita definir cuál tiene el control y los riesgos inherentes de los recursos, que conlleven al adecuado reconocimiento del hecho.

Ahora bien, si una vez realizada la evaluación del control sobre los activos, se determina que el activo cumple con los requisitos para ser reconocido como activo por parte de la Empresa Ibaguereña de Acueducto y Alcantarillado S.A. E.S.P., deberá efectuar el reconocimiento contable de los elementos en los estados financieros de la Empresa, y en todo caso, para efectos de dar cumplimiento a la regulación emitida por la Comisión de Regulación de Agua Potable y Saneamiento Básico (CRA) y la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios (SSPD, deberá realizarse las exclusiones y conciliaciones respectivas.

Para el caso particular, a través de la consulta no se permite identificar quien tiene el control y asume los riesgos y beneficios inherentes a las redes de expansión que entregan las constructoras, por lo que, es necesario que la Empresa Ibaguereña de Acueducto y Alcantarillado S.A. E.S.P. revise si dicha entrega cumple los criterios definidos en la norma para que sean reconocidas como propiedades, planta y equipo, y además que puedan ser medidos con fiabilidad.

CONCEPTO No. 20211100066851 DEL 18-08-2021

| | | |
|---|------------------------|--|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Propiedades, planta y equipo |
| | SUBTEMAS | Reconocimiento de la planta eléctrica, planta de gases medicinales y planta de residuos. |

Señores
 HOSPITAL MILITAR CENTRAL
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211100042742 el 21 de julio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El Hospital Militar Central cuenta con varias plantas específicas para diferentes usos (planta eléctrica, planta de gases medicinales, planta de residuos entre otros); si bien estas plantas están ancladas y amarradas al cableado y/o tubería de la infraestructura del Hospital ¿sería correcto llevar estas plantas como un mayor valor al edificio? O ¿se deben reconocer estas plantas como activos fijos individuales con sus diferentes componentes?; cabe aclarar que las plantas son objeto de mantenimiento individual (preventivo o correctivo).” (Sic)

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 414 de 2014 y sus modificaciones, indican en el numeral 10. Propiedades, Planta y Equipo, del Capítulo I. Activos, 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.

(...) 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.

(...) 24. Para las partidas de propiedades, planta y equipo que se consideren materiales, la empresa distribuirá el valor inicialmente reconocido entre las partes significativas, con relación al costo total de dichas partidas, y las depreciará en forma separada. Estas partes significativas se conocen como componentes del elemento de propiedades, planta y equipo y pueden estar constituidas por piezas, repuestos, costos por desmantelamientos o inspecciones generales. La empresa definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar las partidas de propiedades, planta y equipo que se consideren materiales, así como los criterios para identificar sus componentes. (Subrayado fuera de texto)

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, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 139 de 2015 y sus modificaciones, indica lo siguiente:

- La cuenta 1640-EDIFICACIONES “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.”

- La cuenta 1645-PLANTAS, DUCTOS Y TÚNELES “Representa el valor de las plantas, ductos y túneles empleados para la producción de bienes y la prestación de servicios.”

- La cuenta 5111-GENERALES “Representa el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores de administración y operación de la empresa.”

- La cuenta 5211-GENERALES “Representa el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores de ventas de las empresas.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

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, se reconocen como propiedades, planta y equipo los activos tangibles que, entre otras cosas, la empresa emplee para la prestación de servicios o para propósitos administrativos, que además no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

Así mismo, la Norma de propiedades, planta y equipo señala que las adiciones y mejoras; entendidas como las erogaciones en la que se incurren 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; efectuadas a estos elementos deben reconocerse como mayor valor del activo y, en consecuencia, afectar el cálculo futuro de la depreciación.

Respecto al tratamiento contable de las plantas eléctrica, de gases medicinales y de residuos, como un mayor valor del activo o como activos individuales, la empresa debe definir en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar las partidas de propiedades, planta y equipo que se consideren materiales y determinar cuál de las siguientes situaciones le aplica:

- Si las plantas eléctricas, de gases medicinales y de residuos pueden desarticularse sin ningún detrimento y si las mismas tienen un período o más de vida útil, deben ser reconocidas contablemente como activos individuales en las respectivas subcuentas, de la cuenta 1645-PLANTAS, DUCTOS Y TÚNELES.

- Si las plantas eléctricas, de gases medicinales y de residuos pierden su posibilidad de uso en caso de retiro y se prevé usarlas en un término menor a 12 meses, deben ser reconocidas como gasto en la subcuenta 511114-MATERIALES Y SUMINISTROS, de la cuenta 5111-GENERALES, o 521112 MATERIALES Y SUMINISTROS, de la cuenta 5211-GENERALES.

- Si las plantas eléctricas, de gases medicinales y de residuos se consideran adiciones y mejoras de los inmuebles y son utilizadas en el desarrollo de las actividades administrativas u operativas de la entidad, deben reconocerse como un mayor valor del bien, en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1640-EDIFICACIONES.

CONCEPTO No. 20211100080441 DEL 23-09-2021

| | | |
|----------|----------------------------|---|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Propiedades, planta y equipo Ingresos por transferencias y subvenciones Asuntos no contemplados en una clasificación específica |
| | SUBTEMAS | Tratamiento contable de un GS-DRONE adquirido por la empresa. Tratamiento contable de los equipos celulares recibidos en calidad de donación. |

Doctor

JHONNY ALEXANDER DÍAZ

Contador

Sistema Estratégico de Transporte Público de Pasajeros de Popayán Movilidad Futura S.A.S.

Popayán, Cauca

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010046792 el 11 de agosto de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“1) El día 16 diciembre del 2020 el sistema estratégico publico (sic) de pasajeros de Popayán Movilidad Futura S.A.S mediante factura134636 (sic) adquirió Panamericana S.A un GS- DRONE por un valor \$5.497.800 pesos mtce contabilizándolo a la cuenta 83551100704701223 cuenta deudora de orden, según el manual financiero y el anexo único de los SETP. Para poder asegurar y controlar dichos activos necesitamos saber como (sic) reconocerlos en el patrimonio institucional y el manual financiero no establece como se debe registrar.

2) el día 9 de agosto del 2021 movilidad recibe en calidad de donación 34 equipos de celulares que serán designados a un plan piloto de las operaciones del sistema estratégico. la (sic) factura esta (sic) generada a nombre de movilidad futura S.A.S el registro contable de esta operación deberá afectar el activo fijo y cuenta contrapartida 443006?”

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP), mediante Resolución 414 de 2014, y modificada mediante Resolución 168 de 2020, contiene las pautas 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. Así las cosas, en el numeral 4, 5 y 6 indica lo siguiente:

“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.

(...)

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.

(...)

5. 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.

(...)

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.

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.

(...)

52. Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo corresponden a la capacidad que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios pueden también traducirse en la capacidad para reducir la salida de flujos futuros de efectivo.

(...)

55. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, la empresa debe realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten

transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.

(...)

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.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 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.

(...)

CAPITULO IV. INGRESOS

2. AYUDAS GUBERNAMENTALES Y SUBVENCIONES

(...)

2.2. Subvenciones

2.2.1. Reconocimiento

3. Se reconocerán como subvenciones los recursos procedentes de terceros que estén orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico. Las subvenciones pueden estar o no

condicionadas y pueden ser reintegrables, dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones.

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

5. Las subvenciones se reconocerán cuando la empresa cumpla con las condiciones ligadas a ellas. Dependiendo del cumplimiento de las condiciones asociadas y del tipo de recursos que reciba la empresa, las subvenciones serán susceptibles de reconocerse como pasivos o como ingresos.

6. Cuando las subvenciones se encuentren condicionadas, se tratarán como pasivos hasta tanto se cumplan las condiciones asociadas a las mismas para su reconocimiento como ingreso.

7. Las subvenciones para cubrir gastos y costos específicos se reconocerán afectando los ingresos en el mismo periodo en que se causen los gastos y costos que se estén financiando.

(...)

CAPITULO V. OTRAS NORMAS

(...)

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 de texto)

El numeral 3.2.4 del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, anexo a la Resolución 193 de 2016, establece lo siguiente, con respecto a los manuales de políticas contables, procedimientos y funciones:

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

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

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

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

En el Catálogo General de Cuentas aplicable a Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, incorporado mediante Resolución 139 de 2015 y sus modificaciones, se encuentra que la descripción de la cuenta 4430-SUBVENCIONES, la cual establece que: “Representa el valor de los recursos procedentes de terceros que están orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos. Las subvenciones pueden originarse por préstamos con tasa de interés cero o con tasas inferiores a las del mercado, préstamos condonables o donaciones, las cuales pueden ser en efectivo o en especie.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Es de precisar que, el manual de políticas contables de la empresa además de contener las normas contables a aplicar debe indicar los criterios que orientan el campo de acción para garantizar un adecuado proceso contable, bajo la premisa de que en este se delimitan las reglas aplicables a las especificidades propias de su quehacer, su operatividad y su entorno, siempre que guarden estrecha coherencia con el marco normativo.

Lo anterior, en procura de lograr una información financiera con las características cualitativas fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

Así las cosas, el Marco Conceptual para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan

ni Administran Ahorro del Público, indica que la información financiera es útil a los usuarios cuando en su preparación y presentación se atienden las características cualitativas fundamentales de Relevancia y Representación fiel.

La Representación fiel se alcanza cuando la descripción del hecho económico es completa, neutral y libre de error significativo, mientras que la información es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar los usuarios, siempre que esta sea material y tenga valor predictivo, confirmatorio, o ambos. La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios, siendo un aspecto específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas contables.

Por lo tanto, en función de la cuantía o naturaleza, dentro de la política de materialidad, la empresa podrá determinar para ciertos hechos económicos que no son materiales, la posibilidad de cargar el costo total de adquisición al resultado del periodo, en concordancia con las particularidades de Movilidad Futura S.A.S.

Lo anterior, sin perjuicio de establecer una política operativa para implementar mecanismos de control que considere pertinentes para la gestión, administración y preservación de estos bienes al interior de la empresa.

De otra parte, 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 empresa 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 empresa 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 ese sentido, Movilidad Futura S.A.S. debió aplicar juicios profesionales para abordar de manera integral la definición de activo y lo definido en la política contable de materialidad, a fin de registrar los bienes de la consulta como activo, o afectar directamente el gasto en el resultado del periodo.

Si realizado el análisis se evidenció que los bienes cumplían con los parámetros para ser reconocidos como activos, se debieron incorporar atendiendo el principio de devengo, donde los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, esto es, cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo, clasificándolos en la categoría que reflejará la intención que se tenía sobre los mismos.

Si la intención de la empresa era emplear estos activos para la prestación de un servicio o para propósitos administrativos, el registro correspondía:

- Con la adquisición del GS- DRONE, la empresa debió debitar la subcuenta correspondiente de la cuenta 1670-EQUIPOS DE COMPUTACIÓN Y COMUNICACIÓN y acreditar la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.
- Los celulares recibidos en calidad de donación, debieron reconocerse mediante el registro de un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1670-EQUIPOS DE COMPUTACIÓN Y COMUNICACIÓN y un crédito en la subcuenta 443006-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

Por lo anteriormente expuesto, es menester manifestar que, si producto de la evaluación el GS-Drone debió ser reconocido como activo, y la empresa omitió hacerlo, deberá corregir el error aplicando el numeral 5.3. Corrección de errores de la Norma Políticas Contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

Para esto, debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1670-EQUIPOS DE COMPUTACIÓN Y COMUNICACIÓN, y acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES. En caso de ser material el error, para efectos de presentación, la empresa reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error.

CONCEPTO No. 20211100069561 DEL 02-09-2021

| | | |
|---|------------------------|--|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Propiedades, planta y equipo Gasto por deterioro, depreciaciones, agotamiento, amortizaciones y provisiones |
| | SUBTEMAS | Tratamiento contable de los avalúos de terrenos y construcciones. |

Doctora
 SHIRLEY SÁNCHEZ BARBOZA
 Barranquilla, Atlántico.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211100043102 el 23 de julio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“¿Las entidades que están sujetas a la resolución 414 de 2014 y realizan avalúos a sus terrenos y construcciones, como deben reconocerlo contablemente? Lo anterior, teniendo en cuenta que en el catálogo de cuentas de la resolución 414 de 2014 no hay una cuenta específica de revalorización de propiedad, planta y equipo en las cuentas de patrimonio.

Agradezco dar claridad sobre los casos de avalúos de terrenos y construcciones de este tipo de entidades, específicamente si se debe realizar o no el reconocimiento contable y bajo qué cuenta del patrimonio del catálogo de cuentas de la resolución.”

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, modificado por la Resolución 168 de 2020, señala:

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

6.3. Medición de los elementos de los estados financieros

6.3.4. Bases de medición de activos

6.3.4.4. Costo de reposición

97. El costo de reposición corresponde a la contraprestación más baja requerida para reemplazar los beneficios económicos de un activo. El costo de reposición es un valor de entrada, observable y específico para la empresa.

98. Según este criterio, los activos se miden por los recursos que se tendrían que sacrificar para reponer un activo que proporcione los mismos beneficios económicos futuros del activo existente. El costo de reposición refleja la situación específica de un activo para la empresa. Por ejemplo, el costo de reposición de un vehículo es menor para una empresa que usualmente adquiere un número muy elevado de vehículos en una única transacción y es, regularmente, capaz de negociar mejores descuentos que una empresa que compra vehículos individualmente.

(...)

6.3.4.5. Valor razonable

101. El valor razonable es el valor por el cual un activo podría ser vendido en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua, entre partes interesadas y debidamente informadas. Este valor debe obtenerse en un mercado abierto, activo y ordenado. El valor razonable es un valor de salida, observable y no específico para la empresa.

6.3.4.6. Valor presente

102. El valor presente corresponde al valor que resulta de descontar los flujos futuros de efectivo que se espera genere el activo durante el curso normal de la operación. Los flujos futuros descontados pueden ser flujos netos de entradas o salidas de efectivo, en tal caso el valor presente corresponde a un valor presente neto. El valor de presente es un valor de salida, no observable y específico para la empresa.

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 N° 414 de 2014 y sus modificaciones, en su capítulo I. Activos, numeral 10.3. Medición posterior, establece: “Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado”. (Subrayado fuera de texto).

Entre tanto, la Norma de deterioro del valor de los activos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, indica:

“16. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS

(...)

2. Esta Norma se aplicará para la contabilización del deterioro del valor de los activos que la empresa considere materiales y que estén clasificados en: a) propiedades, planta y equipo; b) propiedades de inversión; c) activos intangibles; y d) inversiones en controladas, asociadas o negocios conjuntos que tengan indicios de deterioro de acuerdo con lo estipulado en las normas respectivas.

16.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

4. Como mínimo al final del periodo contable, la empresa evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos. Si existe algún indicio, la empresa estimará el valor recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la empresa no estará obligada a realizar una estimación formal del valor recuperable.

(...)

16.3. Reconocimiento

11. La empresa reconocerá una pérdida por deterioro del valor de un activo o de una unidad generadora de efectivo cuando su valor en libros supere su valor recuperable. El valor recuperable es el mayor entre el valor razonable del activo menos los costos de disposición y su valor en uso. El valor en uso es el valor presente de los flujos futuros de efectivo que se espera obtener de un activo o unidad generadora de efectivo. (...)" (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Entre las principales características del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, se encuentra que es un desarrollo propio de la CGN que, aunque tiene como referente los conceptos y criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación contenidos en el Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público y en las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP), no contempla los mismos criterios definidos en estas últimas.

Así las cosas, la CGN definió en la Norma de propiedades, planta y equipo que estos activos serán medidos con posterioridad al reconocimiento, al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado, y no por el modelo de revaluación contemplado en los estándares internacionales. Por lo tanto, no es viable registrar actualizaciones de su valor producto de nuevos avalúos técnicos.

Ahora bien, el avalúo realizado por la empresa tendrá efectos contables cuando sea solicitado específicamente para la determinación del deterioro del valor de los activos (después de determinar que existen indicios de deterioro), para efectos de establecer el valor recuperable de estos activos, entendido como el mayor entre el valor razonable del activo menos los costos de disposición y su valor en uso.

Determinado el deterioro en la forma descrita en la norma del Deterioro del valor de los activos, la empresa procederá a registrar la pérdida por deterioro mediante un débito en las subcuentas respectivas de la cuenta 5351-DETERIORO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y un crédito en las subcuentas respectivas de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), asimismo, si se trata de bienes que forman parte de propiedades de inversión, la empresa reconocerá el deterioro del valor de los activos mediante un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 5355-DETERIORO DE PROPIEDADES DE INVERSIÓN, y acreditará la subcuenta respectiva de la cuenta 1953-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES DE INVERSIÓN (CR).

CONCEPTO No. 20211100087481 DEL 29-10-2021

| | | |
|---|----------------------------|--|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público. |
| | TEMAS | Propiedades, planta y equipo Cuentas de orden acreedoras - acreedoras de control Asuntos no contemplados en una clasificación específica |
| | SUBTEMAS | Reconocimiento de equipos biomédicos recibidos en comodato de parte de una Entidad de Gobierno. |

Doctora
 ELIANA GUERRERO LONDOÑO
 Contadora
 Circasia, Quindío

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010051372, el 14 de septiembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Buenas tardes; comedidamente solicito asesoría acerca del tratamiento contable que se le debe dar a un contrato de comodato que el Departamento realizó al Hospital, por valor de \$130.671.956 de equipos biomédicos durante 5 años. Estos equipos se deben reconocer como activos y realizar la respectiva depreciación?”

CONSIDERACIONES

El artículo 2200 de la Ley 84 de 1873 establece:

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

Este contrato no se perfecciona sino por la tradición de la cosa.”

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, señala:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

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. (...)

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

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros (...)

6.1.1. 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.

51. 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.

52. Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo corresponden a la capacidad que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo.

Estos beneficios pueden también traducirse en la capacidad para reducir la salida de flujos futuros de efectivo. (...)

60. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, la empresa debe realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad. (...)

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. (...)

6.3. Medición de los elementos de los estados financieros

83. La medición es el proceso mediante el cual se asigna un valor monetario a los elementos de los estados financieros de acuerdo con una base de medición.

84. El proceso de medición se lleva a cabo en dos momentos diferentes: en la medición inicial para el reconocimiento de los elementos de los estados financieros y en la medición posterior de los elementos.

85. En el reconocimiento, la medición de un elemento permite su incorporación en los estados financieros. Dependiendo de lo establecido en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos y con el fin de lograr una representación fiel, el valor de este elemento puede ser objeto de ajuste según un criterio de medición diferente al utilizado en el reconocimiento.

86. Las bases de medición se sustentan en valores de entrada o salida, datos observables o no observables, y mediciones específicas o no específicas para la empresa.” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, incorporadas al RCP mediante la Resolución 414 y sus modificaciones, en especial la Resolución 426 de 2019 que contiene las Normas a aplicar por parte de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público en la implementación de la normatividad contable pública, respecto de Propiedades, planta y equipo, disponen:

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, (...)

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. (...)

29. Para efectos de determinar el deterioro de una propiedad, planta y equipo, la empresa aplicará lo establecido en la Norma de deterioro del valor de los activos. (...)" (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con el Marco Conceptual para 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, para el reconocimiento contable de las transacciones derivadas de un convenio o contrato, las partes deberán evaluar el trasfondo de su clausulado y 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, quién tiene el derecho de propiedad de los recursos, cuál es la contraprestación directa por parte del contratista, recursos o bienes entregados únicamente para su administración, la existencia de condiciones que de no cumplirse implican la devolución de los recursos, entre otros.

Por lo anterior, frente a su consulta, se precisa que el comodato o préstamo de uso, es un contrato que permite a una entidad (la comodante) entregar un bien mueble o inmueble para que otra (el comodatario) haga uso del mismo sin exigir contraprestación, con la única obligación de restituir el bien después de transcurrido el periodo acordado.

Es necesario precisar que, 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, se reconocerán 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.

Así las cosas, les corresponde a las partes que intervienen en un contrato de comodato apoyarse en juicios profesionales que aborden integralmente los elementos de la definición de activo establecida en el Marco Conceptual, para definir el tratamiento contable de los bienes que son entregados en el marco de este instrumento jurídico. Entre los elementos de la definición de activo se encuentra el control, el cual 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.

Para la evaluación del control, el Marco Conceptual establece un listado no exhaustivo de algunos aspectos que las entidades deben tener en cuenta para evaluar si existe o no control sobre los recursos, tales como: (i) la titularidad legal, aunque no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este; (ii) los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos; (iii) el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso (iv) la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos; y (v) la existencia de un derecho exigible sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

Aunado a lo anterior, las entidades pueden definir otro tipo de aspectos que contribuyan a la evaluación del control y que se ajusten al hecho económico que se está analizando. En el caso de los contratos de comodato, las entidades evaluarán la pertinencia de incluir dentro de los aspectos a analizar la intención que tengan las partes de prorrogar el contrato por un periodo que cubra la mayor parte de la vida económica del activo, con el fin de determinar cuál entidad obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio del activo. Así mismo, las entidades podrían evaluar la capacidad de la entidad receptora o comodataria para dirigir la forma y finalidad del uso de dichos bienes.

Una vez efectuada la anterior evaluación, se debe identificar en cuál de las siguientes situaciones se enmarca el caso particular:

a. Transferencia del control de los bienes a la comodataria.

Cuando por esencia económica, la comodataria, que para el caso sería el hospital, es quien obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros y asume los riesgos inherentes al mismo que son significativos, aun cuando la forma legal del contrato de comodato puede significar que el comodatario no adquiera la titularidad jurídica sobre estos, el hecho económico lo reconocería la entidad comodante, que para el caso sería el Departamento, como una subvención.

En tal caso, la comodante debe desincorporar el activo por cuanto no representa un recurso controlado, 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, el 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 443006-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

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 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS, el cual se amortizará con el cumplimiento de las condiciones establecidas.

Adicionalmente, el comodatario debe incorporar el activo al sistema de información contable y reconocer un pasivo hasta que se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como ingreso. Para tal efecto, debe utilizar la subcuenta 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. Entrega de los bienes a la comodataria, sin transferir el control.

Cuando por esencia económica, la comodante no transfiere sustancialmente los beneficios económicos futuros o potencial de servicios de los activos y los riesgos inherentes al mismo que son significativos, 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. Mientras que la entidad comodataria debe revelar el hecho económico en las notas de sus estados financieros, sin incorporar los bienes en su situación financiera.

CONCEPTO No. 20211100087841 DEL 02-11-2021

| | | |
|---|------------------------|---|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Propiedades planta y equipo |
| | SUBTEMAS | Baja en cuentas de bienes inservibles u obsoletos |

Doctora
 ERIKA MONSALVE LONDOÑO
 Técnico Administrativo
 Oficina de Control Interno
 E.S.E Hospital Mental de Antioquia
 Bello, Antioquia

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211400050982 el 09 de septiembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Desde la oficina de Control Interno de la E.S.E HOMO requerimos conocer cuál es el proceder a la luz de la normatividad para dar de baja a los bienes inservibles en una Empresa Social del Estado.”

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, que se define 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 *ejusdem*, 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.

El artículo 6º de la referida ley, establece también que el control interno será responsabilidad del representante legal o máximo directivo correspondiente y que, la aplicación de los métodos y procedimientos al igual que la calidad, eficiencia y eficacia del control interno, también será de responsabilidad de los jefes de cada una de las distintas dependencias de las entidades y organismos.

Aunado a lo anterior, 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", por lo cual esta entidad expidió la Resolución 193 de 2016.

Ahora bien, respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 168 de 2020, señala:

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

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

6.1.1. 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.”

Por su parte, el numeral 10 del Capítulo I. Activos, 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 lo dispuesto en la Resolución 219 de 2020, 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.

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.

(...)

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.

(...)

10.4. Baja en cuentas

30. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se disponga del elemento o cuando no se espere obtener beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor neto obtenido por la disposición del activo y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.” (Subrayado fuera de texto).

Ahora bien, el numeral 3.2.4 del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, anexo a la Resolución 193 de 2016, establece lo siguiente, con respecto a los manuales de políticas contables, procedimientos y funciones:

“3.2.4 Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

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

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

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

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

También establece, en su numeral 3.2.15 lo siguiente, con respecto a la depuración contable permanente y sostenible:

“3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible

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

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

Bienes y Derechos

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

(...)

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

CONCLUSIONES

De conformidad con lo establecido en la Norma de propiedades, planta y equipo, la realización de la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo procederá cuando se disponga del dicho elemento o cuando no se espere obtener beneficios económicos futuros por su uso o enajenación.

Por su parte, el numeral 3.2.15 del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, anexo a la Resolución 193 de 2016, establece que las entidades deberán adelantar las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información. Por lo cual, cuando la información financiera se encuentre afectada por valores que no representen derechos o bienes para la entidad, se deberán adelantar las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad.

En virtud de lo anterior, si de los bienes referidos en su consulta no se espera obtener beneficios económicos futuros por su uso o enajenación, en atención a que se trata de bienes inservibles u obsoletos, la entidad deberá proceder a realizar su baja en cuentas con el fin de excluir dichas partidas de sus libros de contabilidad.

En este sentido, la baja en cuentas se realizará debitando las subcuentas que correspondan de las cuentas 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acreditando las subcuentas y cuentas respectivas del Grupo 16 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia se reconocerá en el resultado del periodo debitando la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS o acreditando la subcuenta 480805-Ganancia por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, según corresponda.

Ahora bien, es necesario precisar que el procedimiento para la desincorporación de una partida que no cumple las condiciones esenciales para mantener su reconocimiento como activo de la entidad, es de origen y efecto meramente contable. Ello quiere decir que, si un bien no cumple los criterios para su reconocimiento como propiedad planta y equipo u otro activo, con miras a garantizar el cumplimiento de las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública, deberá darse de baja contablemente, pero su titularidad, responsabilidad y régimen jurídico no cambia por este hecho, ya que un registro contable no es el que origina un hecho económico, que puede ser jurídico, sino que en el sistema contable se reconocen los efectos derivados de los mismos.

En este orden de ideas y atendiendo a lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y por los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996 que establecen que 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, se aclara que la CGN no tiene competencia para definir asuntos de carácter jurídico o administrativo relacionados con la chatarrización, de ser el caso, o la disposición final de los bienes que se encuentran obsoletos, pues una vez realizada su baja en cuentas, corresponde a la entidad realizar los trámites respectivos para su destinación final.

CONCEPTO No. 20211100087851 DEL 02-11-2021

| | | |
|---|------------------------|---|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Propiedades planta y equipo |
| | SUBTEMAS | Tratamiento contable de la depreciación con posterioridad al cambio en la vida útil de un elemento de propiedades, planta y equipo. |

Señores
 SOCIEDAD DE TELEVISIÓN DE ANTIOQUIA LTDA.
 Medellín, Antioquia

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211100051682, el 16 de septiembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Cuando una entidad evalúa las vidas útiles de sus activos y encuentra que dicha vida útil debe ser mayor por nuevas condiciones tecnológicas (cambio en una estimación contable), la forma correcta de realizar dicha actualización contablemente es tomar el valor en libros del activo (costo del activo menos depreciación acumulada) y con base en ese valor en libros recalcular el tiempo restante de depreciación o la forma correcta es tomar como base del cálculo el costo total del activo y ajustar la depreciación acumulada ?”

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 No. 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.

(...)

10.3. 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.

(...)

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.

(...)

28. El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

(...)

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

(...)

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 posemplo y las obligaciones por garantías concedidas.

16. El uso de estimaciones razonables constituye una parte fundamental del proceso contable y no menoscaba la confiabilidad de la información financiera. No obstante, si como consecuencia de obtener nueva información o de poseer más experiencia, se producen cambios en las circunstancias en que se basa la estimación, esta se revisará y, de ser necesario, se ajustará. Lo anterior, no implica que esta se encuentre relacionada con periodos anteriores ni tampoco que constituya la corrección de un error, por lo cual su aplicación es prospectiva.

(...)

19. Los efectos que se deriven de un cambio en una estimación contable se aplicarán de manera prospectiva afectando a) el resultado del periodo en el que tenga lugar el cambio, si afecta solamente este periodo, b) el resultado del periodo del cambio y de los periodos futuros que afecte o c) el patrimonio cuando la norma así lo establezca. No obstante, si el cambio en una estimación contable origina cambios en activos o pasivos o se relaciona con una partida del patrimonio, este se reconocerá a través de un ajuste en el valor en libros del activo, pasivo o patrimonio en el periodo en el que se presente el cambio.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con lo establecido en la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores del Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, una estimación contable es un mecanismo para medir un hecho económico que, dada la incertidumbre inherente al mismo, no puede medirse con precisión, sino que solamente puede estimarse, lo cual implica el uso de juicios basados en la información fiable disponible y en técnicas o metodologías apropiadas, como la vida útil de los activos depreciables.

Atendiendo a lo señalado por la Norma de propiedades, planta y equipo, la vida útil de un elemento de 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. Por lo cual, su estimación se efectúa con fundamento en la experiencia que la empresa tenga con activos similares.

Para determinar la vida útil de un elemento de propiedades, planta y equipo, la Empresa debe tener en cuenta, entre otros, factores como la utilización prevista del activo; el desgaste físico esperado; la obsolescencia técnica o comercial; y los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo. Esto conlleva, a que adicionalmente, este criterio se evalúe como mínimo al término de cada periodo contable y, si existe un cambio significativo en estas variables, se ajuste para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros. Dicho cambio debe contabilizarse como un cambio en una estimación contable, es decir, de forma prospectiva.

En este sentido, dado que la vida útil corresponde a una estimación contable, cuando se obtiene nueva información o se posee más experiencia que conlleva al ajuste de la depreciación, dicho cambio no implica que la información de periodos anteriores constituya la corrección de un error, por el contrario, dado que su aplicación es prospectiva, afectará los importes a depreciar futuros.

Así las cosas, el cambio de vida útil de un elemento de propiedades, planta y equipo se aplicará al valor neto del activo en la fecha del cambio, por tanto el nuevo importe depreciable afectará el resultado del periodo del cambio y de los períodos futuros.

CONCEPTO No. 20211100092461 DEL 18-11-2021

| | | |
|---|------------------------|--|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Publico |
| | TEMAS | Propiedades, planta y equipo Asuntos no contemplados en una clasificación específica |
| | SUBTEMAS | Tratamiento contable para la baja en cuentas de bienes depreciados o que ya no generan beneficios económicos o potencial del servicio. |

Doctores
 YANETH ALARCÓN
 Contador Externo
 RAFAEL DÍAZ
 Revisor Fiscal
 ESE IMSALUD
 Cúcuta, Norte de Santander

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211400054062 el 30 de septiembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Para las empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, cuál sería el tratamiento o procedimiento contables para el registro de los hechos económicos relacionados con un proceso de baja de activos fijos como computadores; equipos biomédicos; equipo automotor que por obsolescencia; o deterioro se van a retirar de la propiedad planta y equipo de la empresa.

Me permito solicitar orientación a las siguientes preguntas

¿Cuentas contables que interviene en el proceso de baja cuando un bien tiene saldo por depreciar?

¿Cuentas contables que interviene en el proceso de baja cuando un bien NO tiene saldo por depreciar o está totalmente depreciado?

¿Los computadores que son obsoletos o también estén totalmente depreciados para la ESE IMSALUD pero que sirven para ser entregados en donación que procedimiento contable se realiza?”

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 de Público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, sobre propiedades, planta y equipo, 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. (...)

10.4. Baja en cuentas

30. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se disponga del elemento o cuando no se espere obtener beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor neto obtenido por la disposición del activo y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.”

El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, anexo a la Resolución 193 de 2016, 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.”

En el numeral 3. Gestión del riesgo contable, el procedimiento 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.

(...)

3.2.6. Actualización permanente y continuada

Los responsables directos de las actividades del proceso contable deberán tener la formación que les permita dimensionar el sistema de contabilidad pública de manera que realicen el debido reconocimiento (identificación, clasificación, medición inicial y registro), medición posterior (valuación y registro de ajustes contables) y revelación (presentación de estados financieros y notas a los estados financieros).

(...)

3.2.14. Análisis, verificación y conciliación de información

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

(...)

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.”

El Catálogo General de Cuentas (CGC) incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 139 de 2015 y sus modificaciones, describe las siguientes cuentas así:

1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR): “Representa el valor acumulado de la pérdida sistemática de la capacidad operativa de la propiedad, planta y equipo por el consumo de los beneficios económicos futuros que incorpora el activo, la cual se estima teniendo en cuenta el costo, el valor residual, la vida útil y las pérdidas por deterioro reconocidas”.

1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR): “Representa el valor acumulado por la pérdida de los beneficios económicos futuros de la propiedad, planta y equipo cuando el valor en libros del activo excede el valor recuperable, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación”

CONCLUSIONES

De conformidad con la Norma de propiedades, planta y equipo, la baja en cuentas de un elemento se realiza cuando se venda o cuando sobre este no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. En tal sentido, un elemento de propiedad, planta y equipo se retirará de la información financiera cuando fruto de su disposición, la empresa ceda el control y transfiera sustancialmente los riesgos y beneficios asociados al mismo, o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficio económico futuro, situación que se podrá presentar cuando el bien se encuentre totalmente depreciado o deteriorado.

Aunado a lo anterior, es preciso señalar que, en el numeral 3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, se establece que las entidades deben 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, que deberá estar acompañado de 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.

Así las cosas, es competencia de la entidad establecer el procedimiento interno y los responsables de la determinación de la baja en cuentas de los bienes de propiedades, planta y equipo, así como de los demás bienes de la entidad, además de establecer el procedimiento de donación de los mismos. Para lo cual se debe tener en cuenta que el control interno contable 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.

Por lo tanto, si la ESE IMSALUD ha determinado que el elemento de propiedades, planta y equipo ya no cumple los criterios de reconocimiento, la empresa lo desincorporará de su información financiera debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y la subcuenta que corresponda de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), cuando sea el caso, y acreditando la subcuenta y cuenta que atañe del grupo 16-PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO. Cualquier diferencia que existiese se reconocerá en la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS.

Si el bien se encuentra totalmente depreciado y su valor en libros es cero, se registrará el ajuste antes mencionado y no dará lugar a reconocer un gasto por baja en cuentas.

Adicionalmente, si la entidad encuentra justificación para controlar administrativamente los bienes dados de baja en cuentas de orden, podrá registrar un débito en la subcuenta 831510-Propiedades, planta y equipo de la cuenta 8315-BIENES Y DERECHOS RETIRADOS y un acredita la subcuenta 891506-Bienes y derechos retirados de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

En todo caso, revelará en notas a los estados financieros información sobre la situación del activo que pueda influir en la toma de decisiones de los usuarios de la información financiera.

Ahora bien, si posterior a la desincorporación la empresa decide donar bienes totalmente depreciados, contablemente no procede ningún registro. No obstante, si la donación se acuerda antes de la desincorporación, los bienes se retirarán de la información financiera debitando las subcuentas que correspondan de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) cuando sea el caso, y acreditando la subcuenta y cuenta que atañe del grupo 16-PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO. Si el bien no se encuentra totalmente depreciado y aún tiene saldo en libros la diferencia entre las anteriores partidas se cancelará debitando la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5424-SUBVENCIONES.

CONCEPTO No. 20211100093301 DEL 22-11-2021

| | | |
|----------|----------------------------|---|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Propiedades, planta y equipo Ingresos por transferencias y subvenciones Asuntos no contemplados en una clasificación específica |
| | SUBTEMAS | Tratamiento contable de activos recibidos en comodato. Tratamiento contable de la red de oxígeno recibida en un acuerdo de concesión. Reconocimiento contable del terreno recibido por parte del Municipio para la construcción de la infraestructura de servicios de primer nivel. |

Doctora
 ESPERANZA CABALLERO AYALA
 Contadora
 ESE Hospital del Sarare - Saravena
 Saravena, Arauca

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010054702 el 5 de octubre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Del Hospital del sarare (Arauca), queremos asesoría sobre los siguientes temas:

- 1. El hospital recibió en calidad de comodato por tres (3), dos (2) edificaciones de propiedad de terceros (Junta de Acción Comunal), sin contraprestación, para ser utilizados en el área de vacunación-covid, y otra para hospitalización de estancia adulto para ampliar las áreas de hospitalización para la atención de la pandemia. Estuve buscando en la doctrina contable, pero no me he podido encontrar un concepto para estos registros contables y sus costos*
- 2. El Hospital ha recibido en calidad de comodato por un año (1) equipos de oftalmología de otro hospital para prestar servicios especializados, pero con contraprestación, en común acuerdo sobre la facturación el 30% se le debe al dueño de los equipos. Necesito asesoría sobre el registro de esta transacción.*
- 3. El hospital ha recibido en concesión la red de oxígeno, con la obligación contractual de comprar el oxígeno por tiempo determinado. El concesionario invirtió un valor de \$2.300 millones para las redes e instalación del tanque y el concedente que es el hospital le compra el oxígeno. El control, gastos de mantenimiento y el beneficio lo tiene el hospital. Ante este caso, quiero preguntar si hace el registro, o cuando termine la concesión para registrar la propiedad.*
- 4. El hospital recibido en donación una hectárea por parte del municipio, para la construcción de la infraestructura de la prestación de servicios de primer nivel.”*

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014 modificado por la Resolución 168 de 2020, señala:

“5. 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.

(...)

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

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

6.1.1. 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.

(...)

55. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, la empresa debe realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.” (Subrayado fuera del texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Estados Financieros 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:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS.

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la empresa para la producción 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.

(...)

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.

(...)

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.

(...)

13.3. Arrendamientos operativos

13.3.2. Contabilización para el arrendatario

13.3.2.1. Reconocimiento y medición

40. Cuando el arrendamiento se clasifique como operativo, el arrendatario no reconocerá el activo arrendado en sus estados financieros.

41. Las cuotas derivadas de los arrendamientos operativos (excluyendo lo que se pague por servicios tales como seguros o mantenimientos) se reconocerán como cuenta por pagar y gasto de forma lineal durante el transcurso del plazo del arrendamiento, incluso si los pagos no se realizan de tal forma. Esto, a menos que

otra base sistemática de reparto resulte más representativa para reflejar adecuadamente el patrón temporal de los beneficios del arrendamiento.

(...)

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 sin entregar nada a cambio. 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.

(...)

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. (...)

CAPÍTULO V. OTRAS NORMAS.

(...)

3. ACUERDOS DE CONCESIÓN DESDE LA PERSPECTIVA DE LA EMPRESA CONCEDENTE

1. Un acuerdo de concesión es un acuerdo vinculante entre una empresa concedente y un concesionario, en el que este último 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.

(...)

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.

3.2. Reconocimiento y medición de pasivos asociados al acuerdo de concesión

9. Cuando la empresa concedente reconozca los activos proporcionados por el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de la empresa concedente, también reconocerá el pasivo asociado a dichos activos, ajustado por cualquier otra contraprestación (por ejemplo, efectivo) de la concedente al concesionario, o de este a la concedente.

10. Como contraprestación, de conformidad con los términos del acuerdo, la empresa concedente puede compensar al concesionario por el activo que proporcione o por la mejora o rehabilitación del activo existente de la empresa concedente, a través de diferentes modalidades: a) realizando pagos directos al concesionario (pasivo financiero) o b) cediendo al concesionario el derecho a obtener ingresos producto de la explotación del activo en concesión o de otro activo generador de ingresos (cesión de derechos de explotación al concesionario).

11. Si la empresa concedente realiza pagos directos al concesionario por la construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación de un activo en concesión y, a su vez, le cede derechos para explotar dicho activo u otro activo generador de ingresos, reconocerá separadamente la parte que corresponde al pasivo financiero y la parte que corresponde al pasivo diferido. El valor inicial del pasivo total será el mismo valor del activo proporcionado por el concesionario o de la mejora o rehabilitación del activo existente de la empresa concedente reconocido como activo, ajustado por cualquier otra contraprestación (por ejemplo, efectivo) de la concedente al concesionario, o de este a la concedente.

(...)

3.2.2. Tratamiento contable de cesión de derechos de explotación al concesionario

16. Cuando la empresa concedente no tenga una obligación incondicional de pagar (con efectivo o con otro activo financiero) al concesionario por la construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación de un activo en concesión y, en lugar de ello, le ceda el derecho a obtener ingresos por la explotación de dicho activo o de otro activo generador de ingresos, la empresa concedente reconocerá un pasivo diferido por los ingresos que surgen del intercambio de activos entre la empresa concedente y el concesionario.

17. Posteriormente, la empresa concedente amortizará el pasivo diferido y reconocerá un ingreso, para lo cual tendrá en cuenta el plazo del acuerdo de concesión. Cuando el plazo corresponda a un periodo fijo de explotación, la amortización del pasivo diferido se realizará, de manera lineal, durante el plazo convenido. Por su parte, cuando el plazo corresponda a un periodo variable de explotación, dado que la finalización del acuerdo de concesión depende de una variable (por ejemplo, nivel de ingresos o kilómetros recorridos), el pasivo diferido se amortizará en función de dicha variable.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

Contexto preguntas 1 y 2.

Para atender a sus dos primeras inquietudes, es preciso señalar que de conformidad con el Marco Conceptual, 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, el hospital deberá evaluar el trasfondo de su clausulado y 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, quién tiene el derecho de propiedad de los recursos, cuál es la contraprestación directa por parte del contratista, recursos o bienes entregados únicamente para su administración, la existencia de condiciones que de no cumplirse implican la devolución de los recursos, entre otros.

Por lo anterior, se precisa que el comodato o préstamo de uso, es un contrato que permite a una entidad (el comodante) entregar un bien mueble o inmueble para que otra (el comodatario) haga uso del mismo sin exigir contraprestación, con la única obligación de restituir el bien después de transcurrido el periodo acordado. En el desarrollo de este tipo de contrato corresponde a los participantes determinar a partir del juicio profesional de las personas a cuyo cargo se encuentre el proceso contable, 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.

Pregunta 1.

Para la evaluación del control, el Marco Conceptual establece un listado no exhaustivo de algunos aspectos que las entidades deben tener en cuenta para evaluar si existe o no control sobre los recursos, tales como: (i) la titularidad legal, aunque no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este; (ii) los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos; (iii) el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso; (iv) la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos; y (v) la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

Además de lo anterior, las empresas pueden definir otro tipo de aspectos que contribuyan a la evaluación del control y que se ajusten al hecho económico que se está analizando. En el caso de los contratos de comodato y para efectos de establecer si el hospital tiene el control de edificaciones recibidas en comodato por parte de la Junta de Acción Comunal, y por lo tanto efectuar su reconocimiento en el estado de situación financiera, la empresa evaluará la pertinencia de incluir también dentro de los aspectos a analizar:

- Confirme 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.
- Establezca cuál de las partes obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros.
- Defina cuál de las partes tiene la capacidad para restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros.
- Verifique cuál de las partes asume los riesgos sustanciales inherentes al activo.
- Determine si se han fijado condiciones frente al uso o destinación del activo transferido.

Una vez efectuada la anterior evaluación, se debe identificar en cuál de las siguientes situaciones se enmarca el caso particular:

a. Transferencia del control del activo a la comodataria (Hospital del Sarare); caso en el cual, será esta la que reconozca el activo en su situación financiera.

En tal caso, el comodatario reconocerá el activo mediante un débito en las subcuentas respectivas de la cuenta 1640-EDIFICACIONES, por el valor razonable del activo recibido, en ausencia de este, por el costo de reposición y, si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, por el valor en libros de la entidad que cede el recurso, de conformidad con la Norma de ayudas gubernamentales y subvenciones. En caso de no existir condiciones contractuales reconocerá un crédito en la subcuenta 443006-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

Cuando en la transferencia del activo se han impuesto condiciones contractuales, que de no cumplirse implicarían la devolución del bien, el comodatario, en lugar de reconocer un ingreso por subvención, deberá reconocer un pasivo diferido en 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 establecidas.

b. Entrega de los bienes a la comodataria, sin transferir el control

Cuando por esencia económica, la Junta Acción Comunal no transfiere sustancialmente los beneficios económicos futuros o potencial de servicios de los activos y los riesgos inherentes al mismo que son significativos, el Hospital del Sarare debe revelar el hecho económico en las notas de sus estados financieros, sin incorporar los bienes en su situación financiera.

Pregunta 2.

Ahora bien, respecto al contrato de comodato suscrito con otro hospital para el uso de equipos de oftalmología, sobre el cual existe una contraprestación sobre el 30% de la facturación, es preciso señalar que al existir una contraprestación sobre el uso de estos bienes se desvirtúa su tratamiento como comodato, toda vez que un contrato es el que permite a la comodante entregar un bien mueble o inmueble para que la comodataria haga uso del mismo sin exigir contraprestación, lo que conlleva a que se atienda a lo señalado por la Norma de arrendamientos, en el que 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.

Estos acuerdos se clasifican como arrendamientos operativos o financieros, dependiendo de la transferencia de los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo que haga el arrendador al arrendatario. Por lo tanto, un arrendamiento es financiero cuando el arrendador transfiere, sustancialmente al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo, con independencia de que su propiedad legal no sea trasladada. Por el contrario, un arrendamiento será operativo cuando el arrendador no transfiere, sustancialmente al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo.

Igualmente, dado que la clasificación de un arrendamiento también depende de la esencia económica y naturaleza de la transacción, más que de la forma legal del contrato, la entidad deberá revisar de manera integral el contrato para establecer si se cumple alguna o varias de las situaciones descritas en el párrafo 5 del numeral 16.1. Clasificación de la Norma de arrendamientos, transcritas en las consideraciones del presente

concepto, para clasificarlo como arrendamiento financiero, además de revisar las demás particularidades del instrumento jurídico que coadyuven a determinar si existe transferencia sustancial de los riesgos y ventajas sobre el activo.

Así pues, con respecto a su segunda inquietud, si el hospital ha recibido los equipos por un término inferior o igual a doce meses con opción de renovación, deberá determinar si el otro hospital ejercerá con razonable certeza la prórroga del contrato, hasta cubrir la mayor parte de la vida económica del activo, incluso si la propiedad no se transfiere al final de la operación, para considerar esta situación como un indicio para clasificar el contrato como arrendamiento financiero.

Al evaluar si el Hospital del Sarare ejercerá con razonable certeza la renovación del contrato, deberá tener en cuenta, entre otros aspectos, los siguientes: si se pactaron pagos que son sustancialmente inferiores a los habituales del mercado que se considere un incentivo para ejercer con razonable certeza la renovación, si en su calidad de arrendataria espera utilizar el activo por un tiempo que supera el plazo establecido inicialmente en el contrato o si existe evidencia razonable de que el arrendador no va a rechazar la petición del Hospital del Sarare de renovar el contrato.

En todo caso, la administración del hospital deberá analizar también las demás particularidades del contrato para determinar si en realidad, se transfieren al arrendatario los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo.

Por lo anterior, si de los criterios analizados se determina que el contrato se debe clasificar como arrendamiento financiero, el Hospital del Sarare reconocerá un préstamo por pagar y el activo tomado en arrendamiento, el cual se tratará como propiedades, planta y equipo.

Ahora bien, si el plazo de contrato, incluidas las prórrogas que la entidad ejercerá con razonable certeza, no cubre la mayor parte de la vida económica del activo, se constituirá como un indicio para que el contrato se deba clasificar como arrendamiento operativo, el cual deberá ser evaluado conjuntamente con las demás particularidades del contrato para determinar si en realidad, no se transfieren, al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo.

Por lo tanto, de establecerse que se trata de un arrendamiento operativo, el activo no será objeto de reconocimiento en los estados financieros del Hospital del Sarare, pues únicamente reconocerá las cuotas derivadas de los arrendamientos operativos como cuenta por pagar y gasto de forma lineal durante el transcurso del plazo del arrendamiento, incluso si los pagos no se realizan de tal forma.

Pregunta 3.

Atendiendo a lo señalado por la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la empresa concedente, un acuerdo de concesión es un acuerdo vinculante entre una concedente y un concesionario, en el que este último utiliza o explota un activo en concesión para proporcionar un servicio en nombre de la 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 concedente.

La 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. Por su parte, los activos en concesión son aquellos utilizados en la prestación del servicio, los cuales pueden ser proporcionados por el concesionario, es decir, este último puede construir, desarrollar o adquirir dichos activos; o pueden ser proporcionados por la concedente, caso en el cual los activos en concesión pueden estar relacionados con activos existentes de la concedente o con la mejora o rehabilitación que se les haga a estos.

Dado que su tercera inquietud se encuentra enmarcada en el primer caso, es decir, el concesionario construye, desarrolla o adquiere la red de oxígeno, el Hospital de Sarare en su calidad de concedente reconocerá los activos que allí se generen, una vez tenga el control de los mismos, los cuales se medirán 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.

Teniendo en cuenta que con el reconocimiento de los activos proporcionados por el concesionario, el Hospital también deberá reconocer el pasivo asociado a dichos activos, ya sea un pasivo financiero o un pasivo diferido, ajustado por la contraprestación pactada de la concedente al concesionario, de conformidad con los términos del acuerdo de concesión, el Hospital deberá aplicar lo señalado por el numeral 3.2. Reconocimiento y medición de pasivos asociados al acuerdo de concesión si la modalidad de la contraprestación se realiza mediante pagos directos al concesionario o cediendo al concesionario el derecho a obtener ingresos por la explotación del activo en concesión.

Ahora bien, con respecto a los costos y en general las erogaciones que asuma el Hospital por la operación y mantenimiento de los activos en concesión, se reconocerán como gasto en el resultado del periodo.

Pregunta 4.

De conformidad con la Norma de ayudas gubernamentales y subvenciones, las subvenciones son recursos procedentes de terceros, orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico sin entregar nada a cambio, y a su vez, pueden estar o no condicionadas y pueden ser reintegrables, dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones.

Por lo tanto, para el terreno que recibe el Hospital para la construcción de la infraestructura de servicios de primer nivel, por parte del Municipio, se deberá evaluar si el mismo se encuentra condicionado o no, es decir, si el acto administrativo que decreta la transferencia del inmueble incluye el reintegro en caso de no cumplirse ciertas condiciones.

El Hospital procederá a efectuar el reconocimiento del terreno por el valor razonable del activo recibido, en ausencia de este, por el costo de reposición, y si no es factible alguna de estas, se medirá por el valor en libros de la entidad que cede el bien, mediante un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1605-TERRENOS; y un crédito en la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, si la transferencia se encuentra sujeto a condiciones; o un crédito en la subcuenta 443006-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4430-SUBVENCIONES, si la transferencia no está sujeta a condiciones.

CONCEPTO No. 20211100093491 DEL 23-11-2021

| | | |
|----------|----------------------------|---|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público. |
| | TEMAS | Propiedades, planta y equipo Patrimonio de las empresas Ingresos por transferencias y subvenciones |
| | SUBTEMAS | Tratamiento contable para reintegrar al patrimonio una propiedad que se tenía registrada como comodato y fue sacada del activo de la empresa no cotizante y la registraron en cuentas de orden. |

Doctora
 HASBLEIDY YAZARI SUÁREZ BÁEZ
 Contadora
 Dirección Financiera
 Beneficencia de Santander
 Bucaramanga, Santander

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N°20211100056392 el 15 de octubre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta señala:

“Como puedo reintegrar al patrimonio una propiedad que se tenía registrada como comodato y fue sacada del activo de la entidad y la registraron en cuentas de orden.

Actualmente esas propiedades cuentan con contrato de arrendamiento y por ello están generando recursos para la Beneficencia de Santander (sic)”.

Mediante llamada telefónica realizada el 27 de octubre de 2021 a la consultante, ella amplió el contexto de la consulta informando que se trata de la Beneficencia de Santander y las propiedades a las que se refiere son dos casas, la empresa no cotizante tiene estos bienes registrados en cuentas de orden así: Debito en la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS con crédito en la subcuenta 891502-Bienes entregados en custodia de la cuenta 8915-Deudoras de control por contra (CR), y, por último aclara que la pregunta a la que se refiere la consulta es la siguiente: ¿cuál es el registro contable que debe realizar la Beneficencia de Santander cuando recibe la devolución de los bienes entregados en comodato?.

Lo referente a este comodato se encuentra en las notas a los estados financieros de 2019, más específicamente en el numeral 3 de la NOTA 10 – PROPIEDADES PLANTA Y EQUIPO, el cual expresa: (...) De la misma manera la cuenta contable 192006 Bienes Inmuebles en Comodato, encontramos que este rubro se encuentra lo valorado de los inmuebles entregados en comodato como son la Casa en Málaga y Carcasi, por valor de \$118.030.390 el cual también debe aplicarse el tratamiento anterior.

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:

“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.

(...)

6.1.4. 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.

(...)

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.

(...)

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”. (Subrayados fuera del 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, y actualizadas por la Resolución N° 219 de 2020, 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.

(...)

10.2. 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.

(...)

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 sin entregar nada a cambio. Las

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

(...)

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)

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

El Catálogo General de Cuentas (CGC), incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución No. 139 de 2015 y actualizado según lo dispuesto en las Resoluciones 079 y 081 de 2021, indica en la descripción de la cuenta 1640-EDIFICACIONES: “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”.

Así mismo, el referido CGC en relación con la cuenta 3325-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, la describe así: “Representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de ser absorbido”.

En lo referente con la cuenta 4430-SUBVENCIONES, el CGC la describe así: “Representa el valor de los recursos procedentes de terceros que están orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos y sobre los cuales la empresa que los recibe no debe entregar nada a cambio. 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.”

CONCLUSIONES

Para efectos contables, cuando se reintegren a la entidad bienes que fueron entregados anteriormente bajo la modalidad de comodato, la empresa deberá atender los criterios de reconocimiento establecidos en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público. Para tal efecto, se deberán realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo contenidas en el Marco Conceptual, anexo a la Resolución 414 de 2014 y actualizado por la Resolución 168 de 2020, esto es, que la Beneficencia de Santander tenga el control y espere generar beneficios económicos futuros.

Adicionalmente, la empresa deberá considerar la materialidad del bien adquirido para el reconocimiento de este como activo. La materialidad mencionada en el marco normativo contable no solo se refiere a su magnitud o cuantía, también deberá tener en cuenta su naturaleza, es decir, su clase o tipo; y la función, referida a la destinación o el uso que la empresa asigna al elemento o partida observada.

De esta manera, los bienes que cumplan con los criterios de reconocimiento como activo y sean considerados materiales de conformidad a la política de materialidad de la empresa, deberán clasificarse de acuerdo a la intención que se tenga sobre los mismos. En este sentido, si los bienes reintegrados a la entidad, se utilizan para fines administrativos u operativos y no se esperan vender en el curso de las actividades ordinarias y se prevé usar durante más de 12 meses, se clasificarán como propiedades, planta y equipo.

Por lo anterior finalizado el contrato de comodato, el reconocimiento y medición posterior de los activos dependerá de la situación en la que se haya enmarcado el contrato, por lo cual, si en el momento en que entregaron los bienes la entidad transfirió sustancialmente los riesgos y beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo a la comodataria, reconocerá nuevamente los bienes en sus estados financieros en el momento en el cual tenga el control de los mismos, mediante un débito en la subcuenta y cuenta respectiva del Grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y un crédito en la subcuenta 443006-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

Simultáneamente, reversará las cuentas en donde la empresa tiene registrados estos bienes, para lo cual debitará la subcuenta 891502-Bienes entregados en custodia de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) y acreditará la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, cuentas en que la empresa tiene registrados estos bienes.

Si la empresa no realizó el registro contable mencionado anteriormente deberá aplicar el numeral 5.3. Corrección de errores contenido en la norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, ajustando las partidas de ACTIVO e INGRESOS mencionadas si el error se cometió en el periodo actual, o mediante un débito en la subcuenta y cuenta respectiva del Grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, si el error se cometió en periodos anteriores.

Se aclara, que 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.

CONCEPTO No. 20211100096451 DEL 29-11-2021

| | | |
|---|----------------------------|---|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Propiedades, planta y equipo |
| | SUBTEMAS | Diferencias entre los saldos iniciales de las propiedades, planta y equipo a nivel contable y los del módulo de activos fijos |

Doctor
 GUSTAVO ADOLFO GALVIS PARADA
 Contador Público
 Hospital Militar Central Colombia
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010057092, el 20 de octubre del 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El Hospital Militar Central entró en aplicación del Marco Normativo para las Empresas que No cotizan en el Mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público (Resolución 414 de 2014) a partir del 01 de enero de 2017.

En ese cambio de COLGAGP a NIIF para el caso de la Propiedad, Planta y Equipo tomó la opción de medir las partidas al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor, de acuerdo con el instructivo N° 002 del 8 de septiembre de 2014.

La Entidad lleva la contabilidad en el aplicativo DINAMICA GERENCIAL HOSPITALARIA, que se maneja a través de módulos que alimentan la contabilidad; y en el caso específico en el Módulo de Activos Fijos lleva el control de los bienes, así como la depreciación de cada uno de ellos.

En el cambio de Norma en el Módulo de Activos Fijos se inició con el saldo en libros de cada uno de los bienes, es decir al Valor histórico se restó la depreciación acumulada, sin embargo, en la contabilidad continuó llevándose el valor histórico y la depreciación acumulada que venía desde el 2016 hasta la fecha más sus variaciones en el tiempo. A pesar de que el saldo el libro que arroja el módulo de activos fijos es concordante con el saldo en libros en Contabilidad, se nos presenta diferencia con el valor histórico y la depreciación acumulada entre la información de activos fijos y la información contable.

Una vez analizada la información observamos que la diferencia se debe a que a nivel contable no se registró la propiedad planta y equipo, con el saldo en libros (es decir al valor histórico menos depreciación acumulada), para iniciar una nueva acumulación de depreciación a partir de enero de 2017.

Cabe aclarar que los bienes activos que fueron adquiridos con anterioridad al año 2017 y que se han dado de baja en cuentas a través del tiempo; y por esta misma situación nos ha generado contabilizaciones de valores diferentes, razón por la cual hemos realizado las reclasificaciones de valores y cuentas pertinentes por cada uno de los bienes, dado a que el sistema toma la baja en cuentas solo con valores NIIF, mientras que a nivel contable se tiene COLGAAP y NIIF. Es así que en razón a ello el año pasado 2020 se generaron ajustes y reclasificaciones contables en la baja en cuentas de la PPE por valor de \$33.697 millones, en razón a esta diferencia que presenta los módulos de activos fijos y contable.

Por lo anterior, y con el fin de solucionar estas diferencias entre las cuentas del grupo 16 PPE, ponemos en conocimiento la siguiente solución para su análisis y concepto:

En la actualidad aún contamos con 9.278 activos fijos que fueron adquiridos con anterioridad al año 2017 y que presentan diferencia en los reportes de información; que analizado el valor de la reclasificación entre las cuentas del grupo 16, sin afectar el resultado del ejercicio ni patrimonio (3225), sería el siguiente, solo teniendo en cuenta la depreciación acumulada al cierre 2016 de esos 9278 activos:

(...)

Con esta reclasificación consideramos que se mejoraría la información contable la cual es respaldada por la información del módulo de activos fijos.

La propuesta no incluye retirar los activos fijos de la propiedad planta y equipo ya que los 9.278 activos aún cumplen con los requisitos para estar en la PPE al seguir generando beneficios económicos futuros. Cabe aclarar que el retiro de estos activos se dará en la medida que dejen de prestar estos beneficios.

El planteamiento del ajuste a realizar no tiene efecto en estado de resultados de ejercicio actual y tampoco daría para llevarlo a la cuenta 3225 Resultados de ejercicios anteriores; dado a que la reclasificación solo se daría entre cuentas del grupo 16, es decir un crédito a las cuentas (1635, 1636, 1650, 1655, 1660, 1665, 1670, 1675 y 1680 con contrapartida 1685 depreciación acumulada), sin que este afecte el saldo de la propiedad planta y equipo. La reclasificación entre cuentas del grupo 16 no cambia los valores netos de la propiedad, planta y equipo registrados en los estados financieros de los años 2017, 2018, 2019 por lo que no requiere replanteamiento a este nivel de los estados financieros.”

CONSIDERACIONES

El Instructivo 002 de 2014 y sus modificaciones tuvo como propósito 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, 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. Además, tuvo aplicación, por una sola vez, para el periodo de transición y el primer periodo de aplicación.

En ese sentido, el Instructivo 002 de 2014 estableció lo siguiente respecto a la elaboración del estado de situación financiera de apertura:

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

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

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

(...)

1.1.9. Propiedades, planta y equipo

(...)

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

a) Identificar y clasificar la propiedad, planta y equipo por su naturaleza, como terrenos, maquinaria y equipo, plantas productoras, o muebles y enseres, entre otros. Para tal efecto, se tendrán en cuenta las propiedades, planta y equipo que surjan de contratos de arrendamiento financiero.

b) Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, las provisiones de propiedades, planta y equipo reconocidas a 31 de diciembre de 2014 afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

c) Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, las valorizaciones de propiedades, planta y equipo reconocidas a 31 de diciembre de 2014 afectando directamente el patrimonio en la cuenta Superávit por Valorizaciones.

d) Medir cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo utilizando alguna de las siguientes alternativas:

i) Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; para lo cual, realizará las siguientes acciones:

- Deducir del costo de adquisición o construcción del elemento de propiedad, planta y equipo, los siguientes conceptos que hayan sido capitalizados: los descuentos, el componente de financiación si el plazo para pago excede las condiciones normales de crédito y los impuestos recuperables. Cualquier diferencia entre este valor y el costo de adquisición o de construcción por el cual fue reconocido inicialmente el activo, afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- Adicionar, al valor calculado en el ítem anterior, el valor presente de los costos estimados en los que incurrirá la empresa para llevar a cabo el desmantelamiento y retiro del elemento al final de su vida útil o la rehabilitación del lugar descontados hasta la fecha de adquisición o construcción del elemento. Esto siempre y cuando la propiedad, planta y equipo tenga asociados costos por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del lugar sobre el que se asienta el elemento. El reconocimiento de estos costos afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. Adicionalmente, la empresa reconocerá un pasivo por provisiones de acuerdo con lo definido en el presente Instructivo para este tipo de pasivos.
- Calcular la depreciación acumulada que el elemento tendría a la fecha de transición teniendo como referencia el costo determinado de acuerdo con los dos ítems anteriores. Para el efecto, la empresa determinará la vida útil del activo y reconocerá como depreciación acumulada, la proporción del costo que corresponda al porcentaje de la vida útil ya transcurrida hasta la fecha de transición. Cualquier diferencia entre este valor y la depreciación acumulada calculada a 31 de diciembre de 2014 afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- Evaluar si existen, al inicio del periodo de transición, indicios de deterioro del valor. Si este es el caso, la empresa comprobará el deterioro del valor para dicha partida aplicando lo establecido en el presente Instructivo para el deterioro del valor de los activos”. (Subrayado fuera de texto)

El artículo 2º de la Resolución 663 de 2015, modificó el párrafo 1 del artículo 3 de la Resolución 414 de 2014, con lo cual el periodo de transición para las empresas que conforman el Sistema General de Seguridad Social en Salud (SGSSS) era el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2016. Al 1º de enero de 2015, las empresas del SGSSS debían preparar el estado de situación financiera de apertura que es aquel en el que, por primera vez, se median los activos, pasivos y patrimonio de acuerdo con los criterios del nuevo marco normativo, sin que este fuera divulgado al público ni tuviera efectos legales al momento de su emisión.

Por último, el numeral 5.3 de la norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, 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". (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

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

Es necesario precisar que el Instructivo 002 de 2014 y sus modificaciones estableció, entre otras cosas, tres alternativas de medición para los bienes identificados y clasificados como propiedades, planta y equipo con el propósito de determinar los saldos iniciales a 1º de enero de 2016, en el caso de las empresas del SGSSS, y preparar el estado de situación financiera de apertura (ESFA) en el que, por primera vez, se midieron los activos, pasivos y patrimonio de acuerdo con los criterios del nuevo marco normativo.

Entre las alternativas desarrolladas se encuentra la primera alternativa de medición que correspondía al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor. Esta alternativa consistía en que la empresa debía efectuar una serie de actividades tendientes a ajustar el costo del activo, conforme a los criterios de medición establecidos en el Marco Normativo y en dicho Instructivo, para luego, con base a este valor, calcular la depreciación acumulada que el elemento tendría a la fecha de transición y el deterioro del valor del activo, si lo hubiere.

Por lo anterior, el saldo inicial a 1º de enero de 2016 del costo de una propiedad, planta y equipo medida de acuerdo con la primera alternativa de medición correspondía al costo de adquisición o construcción que traía el elemento, después de deducir, entre otros, los descuentos, el componente de financiación si el plazo para pago excede las condiciones normales de crédito y los impuestos recuperables; así como de adicionarle los costos de desmantelamiento, retiro o rehabilitación, si los hubo.

Por otra parte, la empresa debía calcular la depreciación acumulada que el elemento debía tener a la fecha de transición teniendo como referencia el costo determinado de acuerdo con el párrafo inmediatamente anterior. Para el efecto, la empresa debió determinar la vida útil del activo y reconocer como depreciación acumulada, afectando la subcuenta respectiva de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), la proporción del costo que correspondía al porcentaje de la vida útil ya transcurrida hasta la fecha de transición.

Por último, la empresa debía evaluar si existían, al inicio del periodo de transición, indicios de deterioro del valor. En caso de que hubieran existido, la empresa debió comprobar el deterioro del valor para dicha partida aplicando lo establecido en el Instructivo para el deterioro del valor de los activos; y en caso de determinar una pérdida por deterioro del valor, la empresa debió reconocer dicha pérdida como deterioro acumulado afectando la subcuenta respectiva de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR).

Por lo tanto, de acuerdo con la primera alternativa de medición del Instructivo, el saldo inicial del costo de una propiedad, planta y equipo no correspondía al valor en libros del activo, es decir al costo menos la depreciación y pérdida por deterioro del valor acumuladas, sino que cada uno de estos conceptos debía mostrarse en la información financiera de la empresa de forma separada.

En consecuencia, no es viable efectuar los ajustes propuestos en la consulta a nivel de la contabilidad, toda vez que se debieron incluir en los saldos iniciales, por separado, el valor del costo, de la depreciación y de la pérdida por deterioro del valor del activo. En ese sentido, la empresa deberá efectuar los ajustes que corresponda en el módulo de activos fijos para corregir el error en la información y subsanar las diferencias que se puedan seguir presentando al momento de dar en baja en cuentas de los activos.

Asimismo, la empresa deberá revisar, a nivel contable, si los saldos iniciales a 1º de enero de 2016 de las propiedades, planta y equipo se determinaron de acuerdo con los criterios de medición establecidos en el Marco Normativo y en dicho Instructivo. En caso contrario, la empresa debería efectuar la corrección del error de acuerdo con el numeral 5.3. de la norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, afectando resultados de ejercicios anteriores cuando corresponda a la corrección de errores de periodos anteriores.

CONCEPTO No. 20211100102661 DEL 09-12-2021

| | | |
|---|----------------------------|---------------------------------------|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Entidades de Gobierno |
| | TEMAS | Propiedades, planta y equipo |
| | SUBTEMAS | Reposición de redes de alcantarillado |

| | | |
|---|----------------------------|--|
| 2 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Propiedades, planta y equipo |
| | SUBTEMAS | Reposición de redes de alcantarillado |

Señora
 SOLIRIA BARRIOS C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211400057662 el 22 de octubre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(...) solicitó (Sic) su colaboración para conocer el tratamiento contable de la reposición de redes de alcantarillado.”

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Estados Financieros para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 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 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.

(...)

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.

(...)

25. Para las partidas de propiedades, planta y equipo que se consideren materiales, la entidad distribuirá el valor inicialmente reconocido entre las partes significativas, con relación al costo total de dichas partidas, y las depreciará en forma separada. Estas partes significativas se conocen como componentes del elemento de propiedades, planta y equipo y pueden estar constituidas por piezas, repuestos, costos por desmantelamientos o inspecciones generales. La entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar las partidas de propiedades, planta y equipo que se consideren materiales, así como los criterios para identificar sus componentes.

(...)

10.4. Baja en cuentas

33. Cuando un elemento de propiedades, planta y equipo esté conformado por partes físicas que tengan un costo significativo con relación a su costo total y sea necesaria la sustitución de una de estas partes, la entidad reconocerá, en el activo, el costo en que se incurra para la sustitución, previa baja en cuentas de la parte sustituida. Esto se realizará con independencia de que el costo del componente se haya identificado y depreciado previamente. De ser necesario, se utilizará el costo de la sustitución como indicador del costo que el elemento sustituido tenía en el momento en el que fue adquirido o construido." (Subrayado fuera del texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Estados Financieros 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.

(...)

5. Las adiciones y mejoras efectuadas a una propiedad, planta y equipo se reconocerán como mayor valor de esta y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la depreciación. Las adiciones y mejoras son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva o eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos o servicios, o reducir significativamente los costos.

6. Por su parte, las reparaciones de las propiedades, planta y equipo se reconocerán como gasto en el resultado del periodo. Las reparaciones son erogaciones en que incurre la entidad con el fin de recuperar la capacidad normal de uso del activo, sin mejorar su capacidad productiva o eficiencia operativa.

7. El mantenimiento de las propiedades, planta y equipo se reconocerá como gasto en el resultado del periodo, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos de acuerdo con la Norma de inventarios. El mantenimiento corresponde a erogaciones en que incurre la entidad con el fin de conservar la capacidad normal de uso del activo.

(...)

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.

(...)

24. Para las partidas de propiedades, planta y equipo que se consideren materiales, la empresa distribuirá el valor inicialmente reconocido entre las partes significativas, con relación al costo total de dichas partidas, y las depreciará en forma separada. Estas partes significativas se conocen como componentes del elemento de propiedades, planta y equipo y pueden estar constituidas por piezas, repuestos, costos por desmantelamientos o inspecciones generales. La empresa definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar las partidas de propiedades, planta y equipo que se consideren materiales, así como los criterios para identificar sus componentes.

(...)

10.4. Baja en cuentas

32. Cuando un elemento de propiedades, planta y equipo esté conformado por partes físicas que tengan un costo significativo con relación a su costo total y sea necesaria la sustitución de una de estas partes, la empresa reconocerá, en el activo, el costo en que se incurra para la sustitución, previa baja en cuentas de la parte sustituida. Esto se realizará con independencia de que el costo del componente se haya identificado y depreciado previamente. De ser necesario, se utilizará el costo de la sustitución como indicador del costo que el elemento sustituido tenía en el momento en el que fue adquirido o construido." (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con los Marcos Normativos para entidades de gobierno y para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público; los elementos de propiedades, planta y equipo pueden ser objeto de adiciones y mejoras, entendidas como erogaciones en las que se incurre 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; y también pueden ser objeto de reparaciones, que son erogaciones que se hacen con el fin de recuperar la capacidad normal de uso del activo, sin mejorar su capacidad productiva o eficiencia operativa; y de mantenimiento, que corresponde a erogaciones en que se incurren con el fin de conservar la capacidad normal de uso del activo.

Por lo anterior, las adiciones y mejoras efectuadas a una propiedad, planta y equipo se reconocen como mayor valor de los activos, lo que en consecuencia afectará el cálculo futuro de la depreciación. Por su parte, las reparaciones y mantenimientos se reconocerán como gasto en el resultado del periodo, a menos que los mantenimientos deba incluirse en el valor en libros de otros activos de acuerdo con la Norma de inventarios.

Por otra parte, en la medición posterior de las propiedades, planta y equipo que se consideren materiales, la entidad o empresa deberá distribuir el valor inicialmente reconocido entre las partes significativas, con relación al costo total de dichas partidas y, en consecuencia, depreciar en forma separada cuando estas tengan vidas útiles diferentes con relación al activo.

Estas partes significativas se conocen como componentes del elemento de propiedades, planta y equipo y pueden estar constituidas por piezas, repuestos, costos por desmantelamientos o inspecciones generales.

Al respecto, cuando un elemento de propiedades, planta y equipo esté conformado por partes físicas que tengan un costo significativo con relación a su costo total y sea necesaria la sustitución de una de estas partes, la entidad o empresa reconocerá en el activo, el costo en que se haya incurrido para la sustitución, previa baja en cuentas de la parte sustituida, la cual podrá estar identificada desde el inicio de la depreciación del activo, atendiendo a la depreciación por componente, o por el contrario, si el costo del componente no se había identificado y depreciado previamente, será necesario determinar el costo del elemento sustituido que tenía en el momento en que fue adquirido o construido el activo, teniendo en cuenta como indicador el costo de la sustitución.

De acuerdo con lo anterior, para atender a su consulta es preciso señalar que si la reposición a la que hace referencia en su consulta, se hace con el fin de reponer la capacidad productiva del activo, sin que ello signifique la sustitución del mismo, corresponderá efectuar el reconocimiento de las erogaciones como un gasto en el resultado del periodo en el que las mismas se ejecuten.

Si por el contrario, la reposición a la que hace referencia en su consulta corresponde a la sustitución de una parte significativa de la red de alcantarillado, procederá al reconocimiento del costo en que se haya incurrido para la sustitución como mayor valor del activo, previa baja en cuentas de la parte sustituida, de conformidad a lo señalado en el numeral 10.4. Baja en cuentas, de la Norma de propiedades, planta y equipo.

CONCEPTO No. 20211100102701 DEL 09-12-2021

| | | |
|---|----------------------------|--|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Propiedades, planta y equipo |
| | SUBTEMAS | Depreciación por partes significativas de los tramos de las redes del sistema de alcantarillado. |

Doctora
 NUBIA ALEJANDRA RODRÍGUEZ ARENAS
 Contadora
 Empresa Pública de Caicedonia E.S.P
 Caicedonia, Valle del Cauca

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010058672, el 27 de octubre del 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Por medio de la presente solicito comedidamente emitir un concepto referente a la metodología aplicada sobre la depreciación de los activos como lo son las redes líneas y cables, la solicitud se refiere a que la empresa posee un valor reconocido del total de sus redes del sistema de alcantarillado como un solo activo y a medida que se han presentado en algunos tramos colapsos en dichas redes ya sea por deterioro o impactos de la naturaleza muchas veces sin cumplir aún con su vida útil siendo necesario realizar las correspondientes reposiciones de la tubería reconociendo su nuevo valor de reposición pero sin determinar su antiguo valor de construcción como para poder realizar el ajuste de baja de un activo y reemplazo de uno nuevo.

Por tal motivo el concepto solicitado es de gran importancia para aclarar la duda que se posee para así poder determinar y cumplir con las características cualitativas de la información pública como lo es la comprensibilidad y relevancia en los estados financieros de la empresa, siendo este concepto una herramienta vital para determinar la validez de una observación realizada por una auditoría por parte de la Contraloría Departamental del Valle del cauca.

Esta solicitud es realizada por recomendación del ente auditor.”

CONSIDERACIONES

La Norma de propiedades, planta y equipo de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos anexas a la Resolución 414 de 2014 y actualizadas por la Resolución 219 de 2020:

“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.

(...)

24. Para las partidas de propiedades, planta y equipo que se consideren materiales, la empresa distribuirá el valor inicialmente reconocido entre las partes significativas, con relación al costo total de dichas partidas, y las depreciará en forma separada. Estas partes significativas se conocen como componentes del elemento de propiedades, planta y equipo y pueden estar constituidas por piezas, repuestos, costos por desmantelamientos o inspecciones generales. La empresa definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar las partidas de propiedades, planta y equipo que se consideren materiales, así como los criterios para identificar sus componentes.

25. Si una parte significativa tiene una vida útil y un método de depreciación que coinciden con la vida útil y el método utilizado para otra parte significativa del mismo elemento, la empresa podrá agrupar ambas partes para determinar el cargo por depreciación. Si una parte de un elemento de propiedades, planta y equipo no tiene un costo significativo, la empresa podrá agruparla con el resto del elemento para el cálculo de la depreciación.

(...)

10.4. Baja en cuentas

30. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se disponga del elemento o cuando no se espere obtener beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor neto obtenido por la disposición del activo y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

(...)

32. Cuando un elemento de propiedades, planta y equipo esté conformado por partes físicas que tengan un costo significativo con relación a su costo total y sea necesaria la sustitución de una de estas partes, la empresa reconocerá, en el activo, el costo en que se incurra para la sustitución, previa baja en cuentas de la parte sustituida. Esto se realizará con independencia de que el costo del componente se haya identificado y depreciado previamente. De ser necesario, se utilizará el costo de la sustitución como indicador del costo que el elemento sustituido tenía en el momento en el que fue adquirido o construido". (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

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

La CGN no ha emitido una metodología específica para la depreciación por partes significativas de redes, líneas y cables, toda vez que su función regulativa se circunscribe a definir los lineamientos generales para el debido reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, correspondiendo a las empresas efectuar los desarrollos metodológicos apropiados a las particularidades de sus operaciones, los procedimientos operativos implementados y las posibilidades determinadas por la disponibilidad de recursos humanos, tecnológicos y financieros.

Ahora bien, para la implementación de la depreciación por partes significativas es fundamental que la empresa defina, en sus políticas contables, no sólo los criterios para identificar las partidas de propiedades, planta y equipo que se consideran materiales, sino también los criterios para identificar las partes significativas que deben ser objeto de depreciación por separado, las cuales pueden estar representadas en piezas, repuestos, inspecciones generales, entre otras.

Asimismo, debe tener en cuenta que la metodología seleccionada para la depreciación de los tramos de las redes del sistema de alcantarillado se debe ajustar a los criterios de medición del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público. En todo caso, la empresa le asignará una vida útil y un método de depreciación a cada parte significativa, teniendo en cuenta, entre otros, que cuando una parte significativa tenga una vida útil y un método de depreciación que coinciden con la de otra parte significativa del mismo elemento, la empresa podrá agrupar ambas partes para determinar el cargo por depreciación.

Por otra parte, es posible que durante la actividad normal de la empresa sea necesario sustituir una parte significativa de un elemento de propiedad, planta y equipo. En estos casos, la empresa reconocerá, en el activo, el costo en que se incurra para la sustitución, previa baja en cuentas del costo de la parte sustituida junto con su depreciación acumulada, determinada de acuerdo con la depreciación por partes significativas.

No obstante, si la parte sustituida no ha sido identificada y depreciada previamente como parte significativa del activo, la empresa podrá utilizar el costo de la sustitución como indicador del costo que la parte sustituida tenía en el momento en que el activo fue adquirido o construido y, con base a este, estimar el valor de la depreciación acumulada que le corresponde. Con esta información, la entidad procederá a dar de baja en cuentas del costo del activo la parte sustituida junto con su depreciación acumulada.

CONCEPTO No. 20211100107921 DEL 14-12-2021

| | | |
|---|------------------------|---|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Propiedades, planta y equipo Asuntos no contemplados en una clasificación específica |
| | SUBTEMAS | Baja en cuentas de bienes muebles inservibles, obsoletos, totalmente deteriorados o respecto de los cuales haya finalizado su vida útil |

Doctor
 OSCAR DARÍO MALLAMA QUETAMA
 Coordinador de la Unidad Funcional de Recursos Físicos
 Hospital José María Hernández
 Mocoa, Putumayo

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211400059462 el 02 de noviembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(...) El presente correo, con el fin de solicitar asesoría con respecto a la disposición final de 5 vehículos de los cuales no hay registros de propiedad a nombre de la ESE Hospital Jose Maria Hernandez (Sic) de Mocoa, pero que se encuentran en las instalaciones de la institución.

2 de los vehículos mencionados, según una resolución de diciembre de 1995, fueron dados de baja por la Secretaria de Salud Departamental, per (Sic) no se conoce documento alguno de traspaso a entidades de derecho publico.

Otros dos vehículos, de los cuales no se cuenta con información de propiedad o calidad del vehículo.

Un vehículo tipo Ambulancia que es de propiedad de la Alcaldía de Puerto Guzman (Sic), el cual quedo (Sic) varado en el año de 2010, desde entonces abandonado, se han realizado requerimientos para su retiro, pero no hay respuesta alguna.

Los vehículos mencionados, se encuentran totalmente deteriorados, oxidados y están generando problemas de salubridad, es por este motivo que se requiere retirarlos o hacer la disposición final (chatarización). Adjunto imágenes recientes del estado de los bienes. (...)”

CONSIDERACIONES

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

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

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

6.1.1. 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. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

(...)

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.” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, incorporadas al RCP mediante la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, en especial la Resolución 219 de 2020, disponen:

“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.

(...)

10.4. Baja en cuentas

30. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se disponga del elemento o cuando no se espere obtener beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor neto obtenido por la disposición del activo y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.” (Subrayado fuera del texto)

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

“1.1. Definición del control interno contable

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.

(...)

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.

(...)

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 del texto)

CONCLUSIONES

Atendiendo a lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y por los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación como máxima autoridad contable de la administración pública. Por lo cual, esta entidad atendiendo a dichas competencias establecerá el tratamiento contable que debe dársele a los bienes muebles inservibles, obsoletos, totalmente deteriorados o respecto de los cuales haya finalizado su vida útil.

Así las cosas, de conformidad con lo establecido 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, se reconocen como propiedades, planta y equipo, entre otros, los activos tangibles empleados por la empresa para la producción o comercialización de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; y su baja en cuentas procederá cuando no cumplan con los requisitos establecidos para que se reconozcan como activos, esto es, cuando se disponga de los elementos o no se espere obtener beneficios económicos futuros por su uso o enajenación.

En este sentido, en caso de que la entidad tenga reconocidos como propiedades, planta y equipo bienes que no cumplan con los requisitos para su reconocimiento como tales, y estos se encuentren totalmente deteriorados y haya finalizado su vida útil, se deberá proceder a realizar su baja en cuentas debitando las subcuentas que correspondan de las cuentas 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acreditando las subcuentas y cuentas respectivas del Grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

Si hay diferencia en el registro anterior se reconocerá en el resultado del periodo debitando la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS o acreditando la subcuenta 480805-Ganancia por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, según corresponda.

Sobre el particular, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, anexo a la Resolución 193 de 2016, establece que el proceso de depuración contable debe realizarse de forma permanente y sostenible, con el objeto de evitar que la información financiera se encuentre afectada por cifras que no reflejen su realidad económica. Así pues, siempre que se presenten este tipo de cifras, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad.

Ahora bien, respecto a sus inquietudes sobre la chatarrización o disposición final de los vehículos, es preciso señalar que la CGN no es competente para pronunciarse, por cuanto dicha consulta obedece a asuntos de carácter jurídico o administrativo que corresponde evaluar y definir al Hospital. Así las cosas, se recomienda a

dicha entidad evaluar el asunto con el apoyo de su área jurídica, y teniendo en cuenta lo establecido por la autoridad municipal o departamental de tránsito, el Ministerio de Transporte y el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible.

CONCEPTO No. 20211100112761 DEL 21-12-2021

| | | |
|---|------------------------|--|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Propiedades, planta y equipo Asuntos no contemplados en una clasificación específica |
| | SUBTEMAS | Reconocimiento de los costos de demolición |

Doctora
 CAROLINA OLARTE CASTELLANOS
 Empresa Metro de Bogotá S.A.
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211100060052 el 3 de noviembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Antecedentes

- 1. La Empresa Metro de Bogotá S.A suscribió el contrato No. 196 de 2021 con el objeto de “Contratar la demolición, limpieza, cerramiento y mantenimiento de los predios requeridos por la Empresa Metro De Bogotá S.A para la Primera Línea Del Metro De Bogotá en la Localidad de Kennedy, estaciones 3, 4 y 5, de los 106 predios que han sido vandalizados”.*
- 2. El valor del contrato se pactó por “la suma Mil novecientos veintiséis millones seiscientos noventa y nueve mil doscientos dos pesos M/CTE (\$1.926.699.202), valor que incluye el A.I.U., la vigilancia y el costo global de los componentes de insumos y actividades para manejo ambiental-diálogo ciudadano y comunicación estratégica, Plan de manejo de tránsito – PMT, así mismo incluye todos los impuestos nacionales y locales a que haya lugar.”.*
- 3. Adicional a la gestión predial que adelanta la empresa Metro de Bogotá, se suscribió 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), dentro de dicho convenio se integró la demolición de dichos predios, a través de los contratos 1544 de 2018, 1196 de 2021 y 1491 de 2021.*
- 4. Que conforme al concepto N° 20211100057981 emitido por la CGN el 15 de julio de 2021, en donde se conceptuó que “.. el tratamiento contable de los pagos parciales efectuados con anterioridad a la recepción del inmueble, tanto en la adquisición voluntaria directa, mediante la cual el propietario acepta la oferta de compra por medio de la formalización de un contrato de promesa de compraventa, como en la expropiación por vía administrativa, cuando transcurridos 30 días hábiles a partir de la ejecutoria del acto administrativo no se haya llegado a un acuerdo formal para la enajenación voluntaria, se reconocerán como pagos por anticipado los pagos parciales que se efectúen antes del traslado del control*

y riesgos significativos inherentes al bien inmueble, afectando la subcuenta 190514-Bienes y servicios de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO.”

“..Una vez se traslade el control del inmueble a la EMB, además de cumplirse los demás elementos que conforman la definición de activo, la empresa lo reconocerá en su situación financiera debitando la subcuenta y cuenta respectiva al grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, por los costos atribuibles a la adquisición del bien; acreditando la subcuenta 190514-Bienes y servicios de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, por los pagos parciales realizados; y acreditando la subcuenta respectiva a la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, por el saldo pendiente de pago.

CONSULTA

Teniendo en cuenta lo anterior se hace necesario aclarar las siguientes inquietudes referente al registro contable:

1. Como debe reconocer la Empresa Metro de Bogotá, las erogaciones por concepto de demoliciones que se paguen directamente por la Empresa y a través del IDU, teniendo en cuenta que una vez efectuado el pago de los predios en un 100%, el registro de los mismos se tiene individualizado en la cuenta 1605 – Terrenos, el cual incluye el valor de las edificaciones asumidos como un mayor valor del terreno, toda vez que se entiende que son costos directamente atribuibles a las condiciones necesarias para poder construir el proyecto PLMB tramo 1.”

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Estados Financieros 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.

(...)

11. Las erogaciones en que incurrirá la empresa para dismantelar, o retirar un elemento de propiedades, planta y equipo, o rehabilitar el lugar sobre el que este se asiente se reconocerán como un mayor valor de las propiedades, planta y equipo y como una provisión, y se medirán por el valor presente de las erogaciones estimadas en las que incurrirá la empresa para llevar a cabo el dismantelamiento o retiro del elemento al final de su vida útil, o la rehabilitación del lugar sobre el que este se asiente. Esto, cuando dichos conceptos constituyan obligaciones en las que incurra la empresa como consecuencia de adquirir o utilizar el activo durante un determinado periodo.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con la Norma de propiedades, planta y equipo, la medición inicial de estos elementos se efectúa al costo, el cual comprende entre otros, 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, así como todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad.

Así, si la entidad adquiere un inmueble con la única intención de utilizar el terreno y disponer del mismo ya sea con una nueva construcción o como reserva vial, el valor total de la adquisición, incluido el valor de la edificación inherente a esta, se reconocerá como parte del costo del terreno, toda vez que fue un desembolso necesario para que el bien pueda operar en la forma prevista por la administración de la entidad, registrando dicho valor en la subcuenta respectiva de la cuenta 1605-TERRENOS.

Ahora bien, respecto al tratamiento contable de los desembolsos asociados a la demolición de la edificación se tendrá en cuenta el uso o destinación del terreno, en tanto que si este será utilizado como reserva vial, es decir, no se efectuará construcción en el mismo, los costos de demolición se llevarán como un mayor valor del terreno, registrando dicho valor en la subcuenta respectiva de la cuenta 1605-TERRENOS; en caso de que se efectúe la construcción de obras nuevas, es preciso señalar que estos se reconocerán como parte del costo de la nueva edificación, siempre y cuando constituya un costo directamente atribuible a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad, en la subcuenta respectiva de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO.

CONCEPTO No. 20211100112791 DEL 21-12-2021

| | | |
|----------|------------------------|--|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Propiedades, planta y equipo |
| | SUBTEMAS | Reconocimiento contable de las reposiciones de alcantarillado |

Señora
 YEENORY MILENA MOSQUERA ROA
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211400060752 el 05 de noviembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta señala:

“Muy buenos días muy atentamente me permito solicitar concepto de contrato de ejecución y reposición de alcantarillado si se debe contabilizar al activo Como inversiones realizadas o al costo de mantenimiento de alcantarillado.”

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de información Financiera, anexo a la Resolución 414 de 2014 y modificado por la Resolución 168 de 2020, establece:

“4. CARACTERISTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACION 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.”

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Estados Financieros 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:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la empresa para la producción 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.

(...)

10.3. Medición Posterior

18. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado

(...)

24. Para las partidas de propiedades, planta y equipo que se consideren materiales, la empresa distribuirá el valor inicialmente reconocido entre las partes significativas, con relación al costo total de dichas partidas, y las depreciará en forma separada. Estas partes significativas se conocen como componentes del elemento de propiedades, planta y equipo y pueden estar constituidas por piezas, repuestos, costos por desmantelamientos o inspecciones generales. La empresa definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar las partidas de propiedades, planta y equipo que se consideren materiales, así como los criterios para identificar sus componentes

(...)

10.4. Baja en cuentas

32. Cuando un elemento de propiedades, planta y equipo esté conformado por partes físicas que tengan un costo significativo con relación a su costo total y sea necesaria la sustitución de una de estas partes, la empresa reconocerá, en el activo, el costo en que se incurra para la sustitución, previa baja en cuentas de la parte sustituida. Esto se realizará con independencia de que el costo del componente se haya identificado y depreciado previamente. De ser necesario, se utilizará el costo de la sustitución como indicador del costo que el elemento sustituido tenía en el momento en el que fue adquirido o construido." (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Dentro de la regulación emitida para las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, se encuentran establecidas las características de la información financiera contenidas en el Marco Conceptual, estas son relevancia y la representación fiel, lo que hace referencia a que la información contenida en los estados financieros deben ser útil y debe representar fielmente los hechos económicos, lo cual se alcanza cuando la información es completa, neutral y libre de cualquier error significativo.

Atendiendo a lo dispuesto en la Norma de propiedades, planta y equipo, son adiciones y mejoras aquellas erogaciones en que incurre la empresa para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y servicios, o reducir significativamente los costos.

Por otra parte, son reparaciones aquellas erogaciones en que incurre la empresa con el fin de recuperar la capacidad normal de uso del activo, sin que se mejore su capacidad productiva o eficiencia operativa y, los

mantenimientos son erogaciones en que incurre la empresa con el fin de conservar la capacidad normal de uso del activo.

Teniendo en cuenta lo anterior, es la empresa la que deberá evaluar y determinar el tipo de erogaciones efectuadas a la red de alcantarillado, con el fin de realizar el reconocimiento contable correspondiente; así si se determina que los desembolsos son adiciones y mejoras se reconocerá como un mayor valor de los activos, lo que en consecuencia afectará el cálculo futuro de la depreciación. Por su parte, si se determina que las erogaciones corresponden a reparaciones o mantenimientos estos se reconocerán como gasto en el resultado del periodo, a menos que los mantenimientos deba incluirse en el valor en libros de otros activos de acuerdo con la Norma de inventarios.

Ahora bien, es menester manifestar que, si durante la actividad normal de la empresa se hace necesario sustituir una parte significativa de un elemento de propiedad, planta y equipo, la empresa reconocerá en el activo, el costo en que se incurra para la sustitución, previa baja en cuentas de la parte sustituida, de conformidad a lo señalado en el numeral 10.4. Baja en cuentas, de la Norma de propiedades, planta y equipo.

CONCEPTO No. 20211100113841 DEL 28-12-2021

| | | |
|---|----------------------------|--|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Propiedades, planta y equipo Asuntos no contemplados en una clasificación específica |
| | SUBTEMAS | Uso de avalúos en la medición inicial y posterior de elementos de propiedades, planta y equipo. |

Doctora
 LUZ AIDA MONTES RÍOS
 Auditora
 Cali, Valle del Cauca

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211400061472 el 11 de noviembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Si la medición posterior de la propiedad, planta y equipo de una entidad de salud, es al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado, ¿este puede realizar avalúo para ajustar el registro contable de los activos?”

En caso de que no puedan realizar avalúo, ¿deben re expresar los estados financieros?”

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Estados Financieros para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, en el capítulo I. Activos, 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.

(...)

10.3 Medición Posterior

18. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

(...)

29. Para efectos de determinar el deterioro de una propiedad, planta y equipo, la empresa aplicará lo establecido en la Norma de deterioro del valor de los activos. La compensación procedente de terceros por elementos deteriorados de propiedades, planta y equipo, o por indemnizaciones recibidas producto de pérdidas o abandonos se reconocerá como ingreso en el resultado del periodo en el momento en que la compensación sea exigible. La compensación se medirá, como mínimo al final del periodo contable, por el valor que refleje la mejor estimación de los recursos que espera recibir la empresa producto de la compensación. En caso de que se generen variaciones en dicha estimación, estas afectarán el resultado del periodo.

(...)

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.” (Subrayado fuera de texto)

La Norma de deterioro del valor de los activos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, indica:

“16. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS

1. El deterioro de valor de un activo es una pérdida en sus beneficios económicos futuros, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización. El deterioro de un activo, por tanto, refleja una disminución en los beneficios económicos futuros que el activo le genera a la empresa que lo controla.

2. Esta Norma se aplicará para la contabilización del deterioro del valor de los activos que la empresa considere materiales y que estén clasificados en: a) propiedades, planta y equipo; b) propiedades de inversión; c) activos intangibles; y d) inversiones en controladas, asociadas o negocios conjuntos que tengan indicios de deterioro de acuerdo con lo estipulado en las normas respectivas.

3. La empresa definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar los activos que, dada su materialidad, deban ser objeto de aplicación de esta Norma.

16.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

4. Como mínimo al final del periodo contable, la empresa evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos. Si existe algún indicio, la empresa estimará el valor recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la empresa no estará obligada a realizar una estimación formal del valor recuperable.

(...)

16.2. Indicios de deterioro del valor de los activos

6. Para determinar si hay indicios de deterioro del valor de sus activos, la empresa recurrirá a fuentes externas e internas de información.

7. Fuentes externas de información:

- a) Durante el periodo, el valor razonable del activo ha disminuido significativamente más que lo que se esperaría como consecuencia del paso del tiempo o de su uso normal.
- b) Durante el periodo, han tenido lugar, o van a tener lugar en un futuro inmediato, cambios significativos con una incidencia adversa sobre la empresa, los cuales están relacionados con el mercado al que está destinado el activo o, con el entorno legal, económico, tecnológico o de mercado en el que opera la empresa.

(...)

8. Fuentes internas de información:

- a) Se dispone de evidencia sobre la obsolescencia o deterioro físico del activo.
- b) Durante el periodo, han tenido lugar, o se espera que tengan lugar en un futuro inmediato, cambios significativos en la manera como se usa o se espera usar el activo, los cuales afectarán desfavorablemente el beneficio económico que el activo le genera a la empresa. Estos cambios incluyen el hecho de que el activo esté ocioso, los planes de discontinuación o reestructuración de la operación a la que pertenece el activo, los planes para disponer el activo antes de la fecha prevista y la reconsideración de la vida útil de un activo ya no como indefinida sino como finita.

(...)

10. Si existe algún indicio de que el activo está deteriorado se verificará si existe pérdida por deterioro. En algunos casos podrá ser necesario revisar y ajustar la vida útil restante, el método de depreciación o de amortización, o el valor residual del activo, incluso si finalmente no se reconociera ningún deterioro del valor para el activo considerado.

16.3. Reconocimiento

11. La empresa reconocerá una pérdida por deterioro del valor de un activo o de una unidad generadora de efectivo cuando su valor en libros supere su valor recuperable. El valor recuperable es el mayor entre el valor razonable del activo menos los costos de disposición y su valor en uso. El valor en uso es el valor presente de los flujos futuros de efectivo que se espera obtener de un activo o unidad generadora de efectivo.

16.4. Medición del valor recuperable

(...)

14. Para comprobar el deterioro del valor del activo, la empresa estimará el valor recuperable el cual corresponde al mayor entre el valor razonable menos los costos de disposición y el valor en uso.

15. No siempre será necesario determinar el valor razonable del activo menos los costos de disposición y su valor en uso. Si cualquiera de esos valores excede el valor en libros del activo, no habrá deterioro del valor y no será necesario estimar el otro valor.

16. Si no es factible medir el valor razonable del activo menos los costos de disposición, la empresa podrá utilizar el valor en uso del activo como su valor recuperable.

(...)

16.6. Reversión de las pérdidas por deterioro del valor

54. La empresa evaluará, al final del periodo contable, si existe algún indicio de que la pérdida por deterioro del valor reconocida en periodos anteriores ya no existe o podría haber disminuido. Si existe tal indicio, la empresa estimará nuevamente el valor recuperable del activo.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y modificado por la Resolución 168 de 2020, y en el entendido que la consulta se realiza sobre una empresa que le corresponde aplicar este marco normativo, se concluye:

Con base en la Norma de Propiedades, planta y equipo, la medición posterior de activos se debe realizar al costo menos depreciación acumulada menos deterioro acumulado. Por lo tanto, dado que no se contempla dentro del Marco Normativo, la actualización del valor de los bienes allí reconocidos, no se debe reconocer en la información financiera ninguna actualización del costo de este tipo de activos a su valor comercial.

Así mismo, es preciso señalar que 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. Para lo cual, la empresa aplicará lo establecido en la norma de Deterioro del valor de los activos.

En consecuencia, el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, no considera una reexpresión de los estados financieros objeto del avalúo de un activo. La “reexpresión” aplica, entre otros, cuando se corrige un error y se tenga que realizar una reexpresión retroactiva de partidas en los estados financieros, lo anterior de acuerdo con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

CONCEPTO No. 20211100114191 DEL 29-12-2021

| | | |
|---|------------------------|--|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Propiedades, planta y equipo Asuntos no contemplados en una clasificación específica |
| | SUBTEMAS | Tratamiento contable para la corrección de errores originados en los saldos de propiedades, planta y equipo que fueron incorporados en el estado de situación financiera de apertura pero no en los estados financieros posteriores. |

Doctora
 DELIS ILUMINADA DORIA CARRASCAL
 Contadora
 ESE Hospital Pedro Nel Cardona
 Arboletes, Antioquia

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010063922 el 26 de noviembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La ESE Hospital Pedro Nel Cardona, realizó avalúos técnicos en el año 2015 a los inmuebles de la empresa, el cual (Sic) fueron incluidos en el Estado de Situación Financiera de Apertura de la empresa, pero no en los estados financieros de la ESE, por lo que solicitamos concepto de la CGN sobre lo siguiente:

- 1.Cuál sería el tratamiento contable para la corrección de este error que corresponde a periodos anteriores.*
- 2. A partir de qué fecha se calcularía la depreciación para las edificaciones cuyo valor no fue actualizado al inicio de la aplicación de la Resolución 414 de 2014 y que al momento están por fuera de la contabilidad con fecha de avalúo del mes de octubre de 2015.*

Es de aclarar que la empresa no realizará revaluación sino que tomará el valor de los avalúos reportados en el ESFA presentado en el año 2016.”

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, señala:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

(...)

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.

(...)

26. La depreciación de una propiedad, planta y equipo iniciará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la administración de la empresa. El cargo por depreciación de un periodo se reconocerá como gasto en el resultado de este, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos de acuerdo con las normas de Inventarios o de Activos intangibles. Los terrenos no serán objeto de depreciación, salvo que se demuestre que tienen una vida útil finita, es decir que, por el uso dado al terreno, sea factible establecer el tiempo durante el cual estará en condiciones de generar beneficios económicos.

(...)

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.

(...)

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)

Así mismo, el Instructivo 002 de 2014 el cual contenía 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, con respecto a las actividades para la elaboración del estado de situación financiera de apertura para las propiedades, planta y equipo, establecía:

“1.1.9 Propiedades, planta y equipo

(...)

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

(...)

d) Medir cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo utilizando alguna de las siguientes alternativas:

(...)

ii) Al valor de mercado o al costo de reposición depreciado determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La depreciación acumulada se dará de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

Según el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, los errores son omisiones e inexactitudes en los estados financieros, 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. Estos errores pueden corresponder, entre otros, a los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

Atendiendo al cronograma de aplicación contenido en la Resolución 414 de 2014 y modificado por la Resolución 663 de 2015, la aplicación de la segunda alternativa de medición para los elementos de

propiedades, planta y equipo señalada por el Instructivo 002 de 2014, correspondía a la determinación del valor de mercado o costo de reposición depreciado a través de un avalúo técnico a 1º de enero de 2016, fecha de transición para las empresas que conforman el Sistema General de Seguridad Social en Salud.

De conformidad a lo señalado por la mencionada alternativa, tanto la depreciación acumulada como la diferencia entre el valor de mercado o costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo, afectarían directamente el patrimonio, en la cuenta que se tenía destinada para tal fin.

Ahora bien, dado que los hechos relatados en su consulta corresponden a un error en los estados financieros del Hospital, toda vez que no se tomaron los saldos del estado de situación financiera de apertura para la formulación de los estados financieros elaborados con posterioridad, para su corrección se realizarán las actividades definidas en el Instructivo 002 de 2014, para lo cual es necesario que los avalúos sean aplicables a 1º de enero de 2016.

Ahora bien, en el marco de lo señalado en el capítulo VI, numeral 5.3. Corrección de errores de periodos anteriores, de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, la diferencia entre el valor de mercado o costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará la subcuenta y cuenta correspondiente al grupo 1-ACTIVOS y la subcuenta respectiva de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Así mismo, teniendo en cuenta que la depreciación de un elemento de propiedades, planta y equipo inicia cuando el mismo esté disponible para su uso, será necesario determinar el cálculo correspondiente, 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 subcuenta respectiva de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Adicionalmente, 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.

Ver concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20211100086171 del 20-10-2021
20211100086321 del 21-10-2021
20211100095261 del 26-11-2021

2.7 OTROS ACTIVOS

CONCEPTO No. 20211100001531 DEL 04-02-2021

| | | |
|---|----------------------------|--|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresa que no Cotizan en el mercado de valores, y que no Captan ni Administran ahorro del público |
| | TEMAS | Otros activos |
| | SUBTEMAS | Reconocimiento de recursos entregados en administración a través de Fiducia mercantil. |

Doctora
 NORA ALEJANDRA MUÑOZ BARRIOS
 Subgerente de Gestión Corporativa
 Empresa de Renovación y Desarrollo Urbano de Bogotá D.C.- ERU
 Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N°20200010056232, el día 21 de enero de 2021, mediante la cual consulta:

“¿Corresponde a la Empresa de Renovación y Desarrollo Urbano de Bogotá, D.C., incorporar a su sistema de información contable de manera detallada o línea a línea por rubro o cuenta contable, los saldos o movimientos de activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos y costos que reportan las sociedades fiduciarias en los estados contables de los patrimonios autónomos constituidos con aportes de esta Empresa?”

En relación con lo solicitado, la Empresa informa:

El 27 de marzo de 2013 la Fiduciaria Colpatria y Metrovivienda (hoy Empresa de Renovación y Desarrollo Urbano de Bogotá, D.C.) suscribieron el contrato de fiducia mercantil irrevocable de administración N° CDJ53-2013 (Matriz), con el objeto de: Administrar los predios que le sean transferidos por el FIDEICOMITENTE GESTOR y/o los FIDEICOMITENTES APORTANTES y/o METROVIVIENDA; administrar fondos o recursos que con ocasión de cumplimiento de obligación de los particulares o públicos de traslados VIS- VIP; adquirir y/o entregar suelo en proyectos de resorte de METROVIVIENDA y/o entregar recursos para efectuar el urbanismo, todo lo anterior como entrega de subsidios que otorgue las entidades competentes, y/o en proyectos de particulares en asocio con METROVIVIENDA y/o la SECRETARIA DISTRITAL DEL HABITAT, de conformidad con las instrucciones que para tales efectos imparta el comité fiduciario...”

El párrafo primero de la cláusula primera de dicho contrato estableció:

“Patrimonios autónomos escindidos, diferentes y subordinados. El PATRIMONIO MATRIZ estará habilitado para constituir, en calidad de fideicomitente, patrimonios autónomos diferentes y subordinados del Matriz, destinados a cumplir con la finalidad que se determine en cada uno de estos”. Así mismo, se estableció en el mencionado párrafo, que “en principio se estructurarían por cada proyecto específico asociados a lotes específicos y a los constructores

respectivos, de acuerdo con las instrucciones que para el efecto establezca el COMITÉ FIDUCIARIO". (Subrayados fuera de texto)

Así mismo, se mencionan algunos Patrimonios Autónomos Subordinados y Derivados del Contrato Matriz N° CDJ53-2013:

Patrimonio Autónomo Subordinado convenio 152, Contrato de Administración y pagos con el fin de: Recibir de parte del Fideicomitente Gestor y Constituyente y/o Fideicomitente aportante previo estudio de títulos positivo que realice la Fiduciaria, los inmuebles señalados en las consideraciones del Otrosí sobre los cuales se desarrollará por parte del Fideicomitente aportante constructor.

Patrimonio Autónomo Subordinado Las Cruces, Contrato de administración y pagos cuya finalidad es: Verificar y velar por la realización de todas las actividades inherentes a la contratación de todos los diseños arquitectónicos y estudios técnicos, y/o construcción de las obras de urbanismo del proyecto. Recibir y mantener la titularidad jurídica de los bienes transferidos a título de fiducia mercantil y entregar la custodia y tenencia real de los mismos. Destinar los bienes fideicomitados al desarrollo del proyecto...

Patrimonio Autónomo Fondo de Compensaciones Obligados VIS/VIP, contrato de administración, inversión y pago, con el fin de: Recibir y administrar los recursos transferidos por el Fideicomitente Gestor y el Fideicomitente Aportante Matriz o los recursos con ocasión de cumplimiento de obligación de los particulares o públicos de traslado VIS-VIP, participar como fideicomitente aportante de recursos en los demás fideicomisos subordinados o derivados que el PAM constituya.

Patrimonio Autónomo Derivado San Juan de Dios, contrato inmobiliario de tesorería y pagos y otros accesorios, con el fin de verificar y velar por la realización, con cargo a los recursos del Fideicomiso, de todas las actividades inherentes a la contratación de las labores de intervención y adecuación de la infraestructura física del Conjunto Hospital San Juan de Dios necesarios para el desarrollo del proyecto.

Patrimonio Autónomo Derivado Voto Nacional, contrato de administración y pagos, con el fin de recibir y administrar los bienes fideicomitados, para el desarrollo del proyecto denominado Voto Nacional. Así como el apoyo en asesoría especializada dentro del desarrollo del Patrimonio Autónomo.

Patrimonio Autónomo Derivado San Bernardo, contrato de administración y pagos, con el fin de administrar los bienes fideicomitados, celebración de los contratos derivados conforme a la instrucción de la Junta del Fideicomiso, apoyar los procesos de selección, celebrar contratos de fiducia mercantil de administración y pagos o administración inmobiliaria en virtud de la constitución de P.A. derivados conforme a las instrucciones de la Junta del Fideicomiso.

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

CONSIDERACIONES

El referente teórico y metodológico expedido mediante la Resolución 628 de 2015 y modificado por la Resolución 456 de 2017, permite a la Contaduría General de la Nación (CGN) definir el alcance del Régimen de Contabilidad Pública y desarrollar este instrumento de normalización y regulación de la contabilidad pública, el cual en relación con el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, en el numeral 5.2.2., señala:

“101. Este Marco Normativo es aplicable a las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública, que se consideran negocio en marcha, que no cotizan en el mercado de valores, que no captan ni administran ahorro del público y que, de acuerdo con la función económica que cumplen, se clasifican como empresa.

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

103. En la definición de este Marco Normativo se consideraron los siguientes aspectos: a) el entorno jurídico y económico de las empresas de propiedad estatal; b) las necesidades de información de los usuarios de la contabilidad pública; c) la utilidad de la información obtenida al aplicar el Marco Normativo; d) la relación entre el costo de preparar la información y el beneficio de utilizarla; e) la actividad que las empresas desarrollan; f) las relaciones y operaciones que se dan entre empresas de propiedad estatal y entre estas y las entidades de gobierno con las cuales estén vinculadas; g) la capacidad técnica, tecnológica y de recurso humano para enfrentar e implementar los nuevos criterios contables; y h) las posibilidades de su implementación.

104. El Marco Normativo aplicable a las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público está compuesto por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; la Doctrina Contable Pública; y el Catálogo General de Cuentas, todos ellos emitidos por la Contaduría General de la Nación.

105. El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera constituye el referente teórico y de conceptos fundamentales que sirven de base para el desarrollo normativo, instrumental y doctrinal del regulador y, por ende, tiene valor normativo superior a la regulación que de él se deriva.

106. Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos corresponden a desarrollos normativos que definen los criterios que deben ser aplicados a los hechos económicos que se relacionan con los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos y gastos a fin de obtener información financiera de propósito general.

107. Los Procedimientos Contables 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. Por ende, estos deben ser observados por la empresa cuando desarrolle alguna de las actividades que están regladas en el procedimiento. (Subrayado fuera de texto)

108. Las Guías de Aplicación son documentos que no tienen carácter vinculante y 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.

109. La Doctrina Contable Pública está conformada por los conceptos que interpretan las normas contables emitidos por el Contador General de la Nación, o por quien él delegue, los cuales son de carácter vinculante en los términos de la jurisprudencia.

110. El Catálogo General de Cuentas es la herramienta instrumental para el registro de los hechos económicos, el cual desarrolla la estructura, descripciones y dinámicas de la clasificación conceptual de estos, y facilita el registro, clasificación, sistematización y agregación de los hechos económicos para preparar estados financieros de propósito general y el reporte de información a la Contaduría General de la Nación.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Procedimiento contable para registro de los recursos entregados en administración, que rige para las Empresas que no Cotizan en el mercado de valores y que no Captan ni Administran ahorro del público, adoptado mediante la Resolución 092 de 2020, señala:

“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

(...)

1.2. Fiducia mercantil

La fiducia mercantil implica la constitución de un patrimonio autónomo al que se le transfiere la propiedad de los recursos destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario, por lo que el fiduciario los mantiene separados contablemente de sus recursos propios y de aquellos pertenecientes a otros fideicomisos. A su vez, para la empresa se genera un derecho en fideicomiso en la medida en que la transferencia de la propiedad no es plena sino instrumental, es decir, la necesaria para cumplir la finalidad que se persigue con el negocio fiduciario.

1.2.1. Patrimonios autónomos

El patrimonio autónomo se genera con la constitución de una fiducia mercantil, al cual se transfiere la propiedad de los recursos destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario. A continuación, se presentan

los registros contables originados en la entrega de recursos al patrimonio autónomo, en el pago de las obligaciones por la sociedad fiduciaria y en la actualización de los derechos fiduciarios.

1.2.1.1. Entrega de recursos al patrimonio autónomo

La entrega de recursos al patrimonio autónomo se registrará debitando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil-Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditando la subcuenta de la cuenta que identifique el activo transferido. (...)

1.2.1.3. Actualización de los derechos fiduciarios

Los derechos en fideicomiso se actualizarán con la información que suministre la sociedad fiduciaria. Los mayores valores obtenidos respecto a los derechos en fideicomiso se registrarán debitando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil-Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO (...) y acreditando la subcuenta 480851-Ganancia por derechos en fideicomiso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS (...), previa disminución del gasto por la pérdida, si a ello hay lugar.

Por su parte, los menores valores se registrarán debitando la subcuenta 589035-Pérdida por derechos en fideicomiso de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS (...), previa disminución del ingreso por la ganancia, si a ello hay lugar, y acreditando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil-Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO (...)" (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Para la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, la CGN como entidad reguladora en materia contable para las entidades del sector público, ha clasificado las diferentes entidades atendiendo a su entorno económico, al desarrollo de sus funciones de cometido estatal, como entidad de Gobierno o como Empresa. A su vez, dentro del grupo de entidades catalogadas como empresas se pueden distinguir dos tipos, a saber: a) las que cotizan en el mercado de valores, o captan o administran ahorro del público y b) las que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público.

Las Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público deben aplicar el Marco normativo expedido por la Contaduría General de la Nación, compuesto por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; la Doctrina Contable Pública; y el Catálogo General de Cuentas.

En relación con los Procedimientos Contables, corresponden al 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, que deben ser observados por la empresa cuando realiza alguna de las actividades que están regladas, tal es el caso del Procedimiento contable para registro de los recursos entregados en administración, que rige para las Empresas que no Cotizan en el mercado de valores y que no Captan ni Administran ahorro del público.

El Procedimiento antes referido determina, en concordancia con disposiciones vigentes, que la administración de los recursos a través de sociedades fiduciarias puede realizarse como encargos fiduciarios, fiducia pública, en donde 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 y la empresa que controla los recursos registra 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.

Por su parte, si la administración de los recursos se realiza a través de la Fiducia mercantil, se constituye un patrimonio autónomo al que se le transfiere la propiedad de los recursos destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario, los cuales el fiduciario debe mantener separados contablemente de sus recursos propios, así como de los pertenecientes a otros fideicomisos.

A su vez, para la empresa que entrega los recursos, se genera un derecho en fideicomiso en la medida que la transferencia de la propiedad no es plena sino instrumental, es decir, la necesaria para cumplir la finalidad que se persigue con el negocio fiduciario, los cuales contablemente se registran debitando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil-Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO, cuenta que aumenta o disminuye afectando el resultado del ejercicio, acorde con la información que sobre el valor de dichos derechos reporte la fiduciaria.

En consecuencia, corresponde a la Empresa de Renovación y Desarrollo Urbano de Bogotá, D.C., reconocer los recursos entregados en administración a través de Fiducia mercantil, como un derecho en fideicomiso, atendiendo a lo dispuesto en el Procedimiento que regula la materia, anotando que los registros contables de los diferentes patrimonios autónomos identificados en la fiduciaria, constituirían el soporte de las operaciones y hechos económicos que generan el incremento o disminución de los derechos en fideicomiso, por lo que no es viable incorporar línea a línea, en la contabilidad de la Empresa, la información entregada por la fiduciaria cuando se trata de la fiducia mercantil.

CONCEPTO No. 20211100001731 DEL 08-02-2021

| | | |
|---|----------------------------|--|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Arrendamientos Propiedades de inversión |
| | SUBTEMAS | Clasificación de Bienes de Uso Público entregados en concesión Reconocimiento de derechos de explotación sobre Bienes de Uso Público cedidos a la empresa |

Doctora
 NORA YASMÍN CASTAÑO SÁNCHEZ
 Jefe de Gestión Contable
 Empresa de Transporte Masivo del Valle de Aburrá Ltda
 Bello-Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20210010001962, el día 18 de enero de 2021, mediante la cual señala que el municipio de Medellín cedió algunos Bienes de Uso Público a la Empresa de Transporte Masivo del Valle de Aburrá Ltda, y que en virtud de la Jurisprudencia, que establece que los Bienes de Uso Público no pueden ser arrendados, el área jurídica del Metro de Medellín Ltda recomendó que bajo la figura de contratos de concesión se permitiera la explotación de dichos bienes por parte de particulares, generándose de esa manera unos ingresos que se pagan a favor de la empresa en forma mensual.

De conformidad con lo expuesto la empresa consulta:

1. Previo a la suscripción de los acuerdos de concesión, y atendiendo las características de los espacios comerciales, la empresa los ha clasificado como Propiedades de Inversión.

Acorde a lo anterior pregunta: "¿Estos activos asociados al acuerdo de concesión si bien continuarán generando plusvalías y rentas deben ser clasificados a la cuenta 1683 Propiedad Planta y equipo en Concesión? o ¿pueden mantener su clasificación inicial en la cuenta 1952 Propiedades de inversión?"

2. En el contrato que se anexa a esta consulta se determina un pago de forma mensual por parte del concesionario, como contraprestación a la cesión de explotación. Acorde a lo anterior solicita, a la luz de la norma de Acuerdos de concesión desde la perspectiva del concedente, clarificar el tratamiento contable de los pagos que realizan los concesionarios y si esto constituiría un pasivo diferido. Lo anterior teniendo en cuenta que previa facturación el concesionario debe pagar mensualmente.
3. Con relación al marco normativo vigente para la empresa metro Ltda, requiere precisar si debe implementarse en el Catálogo General de Cuentas vigente para la empresa, el grupo 17- bienes de uso público e históricos y culturales, como se determina en el catálogo de cuentas para las entidades gobierno.

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, prescribe la noción de activo en los siguientes términos:

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. (Subrayado fuera de texto).

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. (Subrayado fuera de texto).

Atendiendo los antecedentes expuestos en su consulta y en el documento anexo a la misma, se concluye que al realizar la evaluación del control de los activos entregados para ser explotados por particulares, bajo la figura legal del contrato de concesión, estos bienes comerciales reúnen las condiciones para ser reconocidos como activos por parte de la Empresa Metro Ltda.

Ahora bien, el primer aspecto que se busca clarificar en su consulta es la clasificación que se debe dar a los activos que cumplen unas características particulares, en tanto son bienes fiscales, de uso público, que en virtud de la cesión a la empresa se tiene con la finalidad de generar unos ingresos mensuales a favor de la misma. En tal sentido es pertinente señalar que los activos deben clasificarse según la intención con la que se mantienen y que en virtud de lo anterior debe primar el principio de esencia sobre forma.

En relación con el principio de esencia sobre forma, 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, define dicho principio en su numeral 5 así:

“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.” (Subrayado fuera de texto)

En virtud de lo dispuesto en el anterior principio, al observar la finalidad de los bienes utilizados como espacios comerciales, se tiene que el propósito es el de generar rentas y plusvalías a favor de la empresa, con independencia de la forma legal adoptada para viabilizar el uso o explotación de dichos bienes de uso público por parte de particulares. Así las cosas, aunque jurídicamente se implementó la figura del contrato de

concesión, para posibilitar la explotación de los bienes comerciales por parte de particulares, generando una contraprestación mensual a favor de la empresa, desde la esencia económica y desde la perspectiva de dicha entidad, tales bienes se tienen con la finalidad de generar rentas y plusvalías.

En concordancia con lo expuesto en el párrafo precedente, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, establecen con respecto a las propiedades de inversión:

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. (Subrayado fuera de texto)

Las anteriores consideraciones permiten dar alcance a la segunda pregunta de su consulta, en el sentido de cómo deben reconocerse las contraprestaciones que los particulares pagan mensualmente por la explotación de los espacios comerciales. En este aspecto, de conformidad con las consideraciones expuestas frente al primer punto de la consulta, debe precisarse que aunque legalmente se haya implementado un contrato de concesión, la normativa que debe seguirse para el tratamiento contable no es la prescrita en la norma de Acuerdos de concesión desde la perspectiva de la empresa concedente.

Lo anterior puede verificarse desde lo que ya se expuso en relación con el principio de esencia sobre forma y desde lo prescrito en la norma antes referida que señala:

“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. (Subrayado fuera de texto).

De conformidad con la anterior definición, se observa que la situación planteada por la empresa en virtud de lo pactado en el contrato de concesión, no tiene como objeto remunerar la inversión realizada en los espacios comerciales por parte de quienes actúan como concesionarios, o remunerar el servicio prestado por los concesionarios con el uso de dichos bienes, sino facilitar su explotación por parte de unos particulares con la finalidad de generar una contraprestación mensual a favor de la empresa.

En consecuencia, la contraprestación debe ser reconocida mensualmente en la contabilidad de la empresa, cuando se genera el derecho de cobro a favor de esta, sin que se genere un pasivo diferido, dado que, como se expuso antes, el contrato que jurídicamente tiene la forma legal de concesión, desde la esencia económica, no debe ser tratado bajo la norma de Acuerdos de concesión desde la perspectiva de la empresa concedente.

En concordancia con lo expuesto, y atendiendo la solicitud que realiza en el tercer punto de su consulta, se precisa que al ser clasificados como propiedades de inversión, los espacios comerciales que se explotan por particulares con la finalidad de generar una contraprestación mensual a favor de la empresa, siendo esos

activos reconocidos por esta bajo las premisas de control y específicamente de generación de beneficios económicos, no es procedente el reconocimiento de bienes de uso público y por ende no resulta pertinente la incorporación de dicho grupo de cuentas en el catálogo de cuentas vigente para la empresa.

Lo anterior se sustenta en las consideraciones que se han vislumbrado a lo largo de los puntos precedentes de la consulta y en la naturaleza de los bienes de uso público, los cuales, desde el Marco normativo para entidades de gobierno, no tienen la naturaleza de activos generadores de efectivo, como sí lo son para la empresa.

Para tal efecto es procedente remitirse a las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco normativo para entidades de gobierno, donde se establece que dichos bienes se reconocen en las entidades de gobierno, considerando el uso y la finalidad que frente a ellos ha definido el Estado, donde la finalidad de su uso es obtener el potencial de servicio a través del servicio al colectivo de la sociedad y no la generación de beneficios económicos:

11. BIENES DE USO PÚBLICO

11.1. Reconocimiento

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

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

1. Los espacios comerciales que tiene la empresa con la finalidad de generar rentas mensuales y plusvalías, a través de un contrato jurídicamente denominado de concesión, deberán mantenerse clasificados como Propiedades de inversión.
2. El pago de forma mensual por parte del concesionario como contraprestación a la cesión de explotación, no constituye un pasivo diferido. Debe reconocerse como una cuenta por cobrar y un ingreso cuando surja el derecho de cobro de conformidad con la facturación mensual.
3. No es procedente implementar el grupo 17-BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES en el Catálogo General de Cuentas aplicable a la empresa. Lo anterior se sustenta en que, en concordancia con lo definido para el punto 1 de la consulta, la finalidad del uso o explotación de los espacios comerciales para la empresa es la de generar rentas y plusvalías, y por tanto constituyen para esta Propiedades de inversión. Contrario a ello, dichos bienes, en una entidad de gobierno, se reconocen y clasifican como Bienes de Uso Público, en cuanto la entidad los controla con la finalidad de prestar un servicio a la sociedad y no con la finalidad principal de generar rentas y plusvalías, con independencia de que ocasionalmente generen algunos ingresos, y, respecto a estos bienes, el Estado cumple una función de protección, administración, mantenimiento y apoyo financiero, con la finalidad de garantizar o mantener su potencial de servicio.

CONCEPTO No. 20211100018671 DEL 19-04-2021

| | | |
|----------|------------------------|---|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Otros activos |
| | SUBTEMAS | Procedimiento contable para el registro de los saldos a favor de la entidad en la liquidación y pago de cesantías con retroactividad. |

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 N° 20211400019022, el día 12 de marzo de 2021, mediante la cual solicita el procedimiento contable para el reconocimiento de los saldos a favor de la entidad que se generan en la liquidación y pago de cesantías retroactivas a sus funcionarios.

Al respecto la entidad señala que estas diferencias se presentan en el año siguiente al del reconocimiento del quinquenio pactado por convención colectiva del trabajo, por la cual esta prestación es factor de salario para la liquidación de las cesantías retroactivas del personal que goza de este derecho.

Además, en conversación telefónica con la Señora Gerente de la Lotería de Bogotá aclaró que únicamente en el año en que efectivamente se paga el quinquenio éste se incorpora como factor salarial para la liquidación de la cesantía.

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

CONSIDERACIONES

El CGC que rige para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran ahorro del público, actualizado por la Resolución 222 de 2020, 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. (...)"

Por su parte, la Circular externa 22 de diciembre 20 de 2020, expedida por la Contadora General de Bogotá D.C., mediante la cual se expide el Procedimiento para el registro contable de las cesantías de los funcionarios con régimen de retroactividad de los Entes Públicos y Entidades de Gobierno Distritales afiliados al Fondo de Pensiones y Prestaciones Económicas, Cesantías y Pensiones – FONCEP, señala lo siguiente en el numeral 4.2. Reconocimiento contable de los Beneficios a los empleados por cesantías retroactivas:

“Los Entes Públicos y Entidades de Gobierno Distritales reconocen mensualmente el pasivo por beneficios a los empleados a largo plazo por concepto de cesantías retroactivas, de acuerdo con la metodología interna que definan para el cálculo, aplicando las normas vigentes al momento de la causación de la obligación.

Al cierre de cada vigencia fiscal o al pago parcial, los Entes Públicos y Entidades de Gobierno Distritales deben efectuar el cálculo real del pasivo por el concepto de cesantías con régimen de retroactividad, el cual contempla el total del tiempo laborado en la entidad y los pagos parciales realizados durante este mismo período. Si existe alguna diferencia con el valor reconocido mensualmente, se registra afectando el gasto y el pasivo de cesantías retroactivas.

En el caso de presentarse saldo a favor para los Entes Públicos y Entidades de Gobierno Distritales en el proceso de actualización individual de cesantías con régimen de retroactividad, generados por encargos o por comisiones para desempeñar cargos de libre nombramiento y remoción, se reconocen como un activo por los beneficios pagados por anticipado a cargo del funcionario. Este valor a favor se cancela, cuando el cálculo del pasivo por beneficios a los empleados por concepto de cesantías con régimen de retroactividad en el mismo o en los siguientes períodos sea a favor del funcionario, es decir cuando cumpla los requisitos para hacerse acreedor al beneficio.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Con la presente damos alcance al radicado CGN 20211120006151 de 9 de marzo de 2021, en donde se indicó el procedimiento para el reconocimiento de las cesantías con retroactividad.

Ahora bien, los saldos a favor de las cuentas individuales de cesantías retroactivas, que se presentan en el período posterior al del retiro de cesantías parciales que han sido liquidadas incluyendo para su actualización como factor salarial el quinquenio, deberán reconocerse como un derecho en la subcuenta 190515-Otros beneficios a los empleados de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, cuyo saldo se cancelará con los valores de la actualización de las cesantías en los años posteriores.

CONCEPTO No. 20211100037611 DEL 04-06-2021

| | | |
|---|------------------------|--|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Otros activos |
| | SUBTEMAS | Procedimiento contable para el reconocimiento de los recursos transferidos a los patrimonios autónomos constituidos por la empresa para el recaudo de tarifas. |

| | | |
|---|------------------------|--|
| 2 | MARCO NORMATIVO | Entidades de Gobierno |
| | TEMAS | Otros pasivos |
| | SUBTEMAS | Procedimiento contable para el reconocimiento de los recursos transferidos a los patrimonios autónomos constituidos por la empresa para el recaudo de tarifas. |

Doctora
 NORA YASMIN CASTAÑO SANCHEZ
 Jefe Área Gestión Contable
 Empresa de Transporte Masivo del Valle de Aburrá Limitada – Metro de Medellín Ltda.
 Bello, Antioquia

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N°20210010026722 el 22 de abril de 2021 con la cual se contesta las solicitudes de la CGN efectuadas mediante los oficios N°20202000017951 del 02 de abril de 2020 y N°20211100002261 del 12 de febrero de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta señala:

“La Empresa de Transporte Masivo del Valle de Aburrá Limitada (ETMVA), y el Municipio de Medellín, suscribieron el Convenio Interadministrativo CN2011-0008 en el cual se le encomendó a la ETMVA la contratación mediante concesión de la operación preferencial y no exclusiva del servicio público de transporte masivo de pasajeros en la modalidad de servicios alimentadores al Sistema Integrado de Transporte del Valle de Aburrá (SIT-VA) cuencas 3 (Belén) y 6 (Aranjuez).

Posterior al convenio inicial la ETMVA, los concesionarios y la Fiduciaria celebraron un contrato CN 2013-0198 de Fiducia Mercantil en el cual se constituyó el FIDEICOMISO SIT-VA, teniendo presente la Resolución metropolitana 348 de febrero del 2012, dictó los parámetros para la prestación del servicio en las cuencas 3 y 6 del SITVA establecido que el sistema de recaudo estará a cargo de la empresa, la cual debe desarrollar “la constitución de un patrimonio autónomo, de administración, inversión y fuente de pago, para el manejo de los

recursos de cuencas del SIT-VA, provenientes del recaudo de la tarifa al usuario, aportes con destino a fondos especiales, entre otros”.

Asociados al recaudo el Metro de Medellín Ltda. es el responsable del manejo de los recursos recibidos de los distintos canales de recaudo y consignación de los recursos Patrimonio Autónomo en el cumplimiento de las obligaciones pactados.

El Área Metropolitana del Valle de Aburrá, en su condición de autoridad de transporte, encontró conveniente autorizar la operación conjunta de empresas de transporte público colectivo bajo la figura de CONVENIOS DE COLABORACIÓN EMPRESARIAL con miras a optimizar la prestación del servicio en rutas existentes que integran al masivo, metropolitanas, y por delegación, rutas urbanas competencia de municipios de la Región Metropolitana. Por lo tanto, la vinculación del resto de cuencas del SIT-VA bajo la figura de contrato de concesión, como se realizó para cuencas 3 y 6, fue reemplazada por los “CONVENIOS DE COLABORACIÓN EMPRESARIAL” autorizados mediante Resolución Metropolitana 01825 del 12 de diciembre de 2014, la cual le otorgo al ETMVA la facultad del recaudo del dinero del SIT-VA asociado a los diferentes terceros vinculados a través de los convenios descritos al sistema de transporte masivo.

En dichos convenios se establece, que los recursos provenientes por la operación del servicio de transporte en las rutas integradas al sistema Metro de las cuencas del SIT-VA, son recibidos y administrados por una fiducia a través de un patrimonio autónomo ya determinado, contratado por la ETMVA y cada uno de los participantes son considerados fideicomitentes con derechos establecidos, voto y participación sobre los recursos administrados por dicho patrimonio.

La estructura del patrimonio autónomo a nivel de recaudo y cuentas se encuentra establecido en el anexo 1 de este documento.

Los recursos recaudados a través de la tarifa son administrados por el patrimonio autónomo según los lineamientos definidos por la ETMVA, una vez se hace efectivo el uso del sistema de transporte por parte de los usuarios, se hace la liquidación y restitución de aportes a los diferentes fideicomitentes según las reglas de liquidación definidas por el ETMVA, y las condiciones del AMVA (Área Metropolitana del Valle de Aburra Ltda.) asociadas a las integraciones y tarifas del SITVA.

Esta actividad administrativa la desarrolla Metro de Medellín Ltda. y es quien da la instrucción al Patrimonio Autónomo, para los movimientos en las cuentas correspondientes, y así restituir los aportes a los fideicomitentes.

Teniendo presente las características del sistema, y los anexos asociados a la consulta solicitamos concepto con respecto a si el Metro de Medellín Ltda. debe reconocer en su contabilidad, todo el modelo correspondiente a la Fiducia de recaudo, administración y pago asociado al sistema SIT-VA.”.

CONSIDERACIONES

1. Consideraciones relacionadas con la regulación de los sistemas de transporte masivo y la contratación para el recaudo de las cuencas 3 y 6

El artículo 14 de la Ley 86 de 1989 indica que “Los sistemas de transporte colectivo y masivo deben ser sostenibles basados en la calidad en la prestación del servicio y en el control de la ilegalidad y la informalidad por parte de las entidades territoriales. Para ello las tarifas que se cobren por la prestación del servicio, sumadas a otras fuentes de pago de origen territorial si las hubiere, deberán ser suficientes para cubrir los costos de operación, administración, mantenimiento, y reposición de los equipos...”.

El numeral 2 del artículo 3º de la Ley 105 de 1993 dispone que “La operación del transporte público en Colombia es un servicio público bajo la regulación del Estado, quien ejercerá el control y la vigilancia necesarios para su adecuada prestación en condiciones de calidad, oportunidad y seguridad”. Así mismo, el numeral 7 señala que “... la prestación del servicio de transporte público estará sujeta a la expedición de un permiso o contrato de concesión u operación por parte de la autoridad competente”.

La Resolución 1371 de 2008 del Ministerio de Transporte aprobó como autoridad de transporte masivo en el Valle de Aburrá, el Área Metropolitana del Valle de Aburrá conformada por los municipios de Medellín, Envigado, Bello, Itagüí, Girardota, Barbosa, Copacabana, Sabaneta, La Estrella y Caldas.

El artículo 24 de la Ley 1508 de 2012 dispone que "Los recursos públicos y todos los recursos que se manejen en el proyecto deberán ser administrados a través de un patrimonio autónomo constituido por el contratista, integrado por todos los activos y pasivos presentes y futuros vinculados al proyecto. La entidad estatal tendrá la potestad de exigir la información que estime necesaria, la cual le deberá ser entregada directamente a la solicitante por el administrador del patrimonio autónomo, en los plazos y términos que se establezca en el contrato. Los rendimientos de recursos privados en el patrimonio autónomo pertenecen al proyecto".

El artículo 33 de la Ley 1753 de 2015 establece que “Con el objeto de contribuir a la sostenibilidad de los sistemas de transporte, a la calidad del servicio y de su infraestructura, incrementar la seguridad ciudadana, la atención y protección al usuario, al mejoramiento continuo del sistema y contar con mecanismos de gestión de la demanda, las entidades territoriales podrán establecer recursos complementarios a los ingresos por recaudo de la tarifa al usuario, que podrán ser canalizados a través de fondos de estabilización y subvención” (Subrayado fuera del texto).

Por otra parte, la Empresa de Transporte Masivo del Valle de Aburrá limitada y el municipio de Medellín suscribieron el convenio interadministrativo CN2011-0008 del 03 de febrero de 2011 y sus modificaciones con el siguiente objeto:

“Por el presente Convenio EL MUNICIPIO entrega a LA EMPRESA la explotación de los corredores viales Troncal U. de M – Aranjuez y Pretroncal (Estación Industriales del Metro – Avenida Oriental – Avenida Echeverri – Carrera Bolívar – Estación Hospital del Metro), genéricamente denominados Metroplús, en forma especial y exclusiva.

PARÁGRAFO: Se otorga permiso de uso de las vías mencionadas a LA EMPRESA, lo que no excluye el mantenimiento de las mismas por parte del MUNICIPIO.

Las vías mencionadas y las estaciones y patios se entregan por parte del MUNICIPIO a LA EMPRESA, para que realice la operación del servicio público urbano de transporte masivo de pasajeros de mediana capacidad bajo el modo terrestre automotor, con todos sus componentes: administración de la operación, administración de

las estaciones y recaudo, control y comunicaciones, con todos sus derivados: Compra de equipos, selección, capacitación y vinculación de personal, vigilancia y aseo, entre otros.

Para el efecto, EL MUNICIPIO aportará a LA EMPRESA los recursos en dinero para que adquiera el equipo rodante necesario para el servicio de transporte masivo en las vías antes descritas.

LA EMPRESA adelantará el proceso de licitación pública, por medio de la cual entregará en concesión la operación de los servicios alimentadores al SITVA en las cuencas 3 y 6, de conformidad con las normas vigentes que rigen la materia y las políticas y parámetros definidos por la autoridad de transporte masivo, para lo cual se autoriza a LA EMPRESA para utilizar la infraestructura de vías en estas cuencas.” (Subrayados fuera del texto).

En la cláusula sexta del convenio, establece las obligaciones de las partes, entre las que se establecen como obligaciones de la empresa:

“a) Adelantar los procesos contractuales para la adquisición de equipo rodante, recaudo, control y comunicaciones y operación de los servicios de alimentación

b) Gestionar y obtener ante la Autoridad de Transporte Masivo las autorizaciones y/o permisos necesarios para la contratación de los servicios alimentadores

c) Administrar y presentar informes sobre los recursos aportados por EL MUNICIPIO y el reporte de pagos generados por la entidad fiduciaria...” (Subrayado fuera del texto)

En virtud de lo acordado entre la empresa y el municipio de Medellín en el Convenio CN 2011-0008 / 3333, se suscriben los contratos de concesión para la operación preferencial y no exclusiva del servicio público de transporte masivo de pasajeros en la modalidad de servicios alimentadores al SIT-VA, cuencas 3 y 6 con las empresas Masivo de Occidente S.A.S y Sistema Alimentador Oriental S.A.S.

Con la Resolución Metropolitana 918 de 2011 (modificada por la Resolución 348 de 2012) el Área Metropolitana del Valle de Aburrá dictó los parámetros para la prestación del servicio de las cuencas 3 y 6 del SIT-VA y estableció que el Sistema de Recaudo estará a cargo de la Empresa, la cual también deberá seleccionar la Sociedad Fiduciaria o Administrador Financiero del SIT-VA, encargada de administrar los recursos provenientes de la tarifa del usuario.

En cumplimiento de lo anterior, se suscribe el contrato de fiducia mercantil CN2013-0198 entre la Empresa de Transporte Masivo del Valle de Aburra Limitada y CORFICOLOMBIANA S.A. el cual establece en su cláusula primera que el objeto de dicho contrato es la “Constitución de un patrimonio autónomo, de administración, inversión y fuente de pago, para el manejo de los recursos de cuencas del SIT-VA provenientes del recaudo de la tarifa al usuario, aportes con destino a fondos especiales, entre otros”.

En la cláusula cuarta del mismo contrato de fiducia, modificada por el Otro sí No 3 y Otro sí No 4, se establece que son fideicomitentes del patrimonio autónomo, entre otros, La Empresa de Transporte Masivo del Valle de Aburrá Limitada, Masivo de Occidente S.A.S, Sistema Alimentador Oriental S.A.S. (SAO6), así como los nuevos

contratistas con los que la empresa suscriba contratos de concesión o acuerdos comerciales para el funcionamiento del SIT-VA.

En ese mismo sentido, la cláusula quinta, modificada por el Otro Sí No 3 y Otro sí No 4, establece que son beneficiarios del patrimonio autónomo los agentes del SIT-VA, que debido a las previsiones contractuales tienen el derecho a ser remunerados de manera permanente y continua por el mismo, señalando a las empresas fideicomitentes y, adicionalmente, al municipio de Medellín en lo relacionado con la estructura de fondos definidas para las cuencas 3 y 6, entre otros.

La cláusula trigésimo-octava del contrato, agregada mediante Otro Sí No 3, establece:

“CLÁUSULA TRIGESIMO OCTAVA-PROCEDIMIENTO DE PAGOS y/o GIROS: LA EMPRESA instruirá a LA FIDUCIARIA los pagos y/o giros que deba realizar con cargo a los recursos fideicomitados, indicando la SUBCUENTA con cargo a la cual deban realizarse los mismos y conforme con lo establecido en los respectivos MANUALES DE PROCEDIMIENTOS de cada Subcuenta...”

2. Consideraciones para el Marco Normativo de 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 del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, señala en el numeral 5 los principios de contabilidad pública, y define la esencia sobre forma como: “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.” (Subrayados fuera de texto)

Adicionalmente, el numeral 6.1.1 define los activos en los siguientes términos:

“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 (...)

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.

(...)

52. Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo corresponden a la capacidad que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios pueden también traducirse en la capacidad para reducir la salida de flujos futuros de efectivo.

(...)

55. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, la empresa debe realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.” (Subrayados fuera del texto).

En lo relacionado con el reconocimiento de activos, el numeral 6.2.1 del Marco conceptual establece que “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.”

3. Consideraciones para el Marco Normativo de Entidades de Gobierno

La Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente del Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexa a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones establece:

“2. La entidad concedente es aquella que tiene el control de los activos en concesión, de los cuales espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, y que asume los riesgos y pasivos asociados a dichos activos. Lo anterior, con independencia de que la entidad concedente tenga la titularidad legal de los activos en concesión o suscriba el acuerdo de concesión. Por su parte, los activos en concesión son aquellos utilizados en la prestación del servicio o para uso privado, los cuales pueden ser proporcionados por el concesionario o por la entidad concedente. En el primer caso, el concesionario puede construir, desarrollar o adquirir dichos activos. En el segundo caso, los activos en concesión pueden estar relacionados con activos existentes de la entidad concedente o con la mejora o rehabilitación que se les haga a estos.

1.1. Reconocimiento y medición de activos en concesión

3. La entidad concedente reconocerá los activos proporcionados por el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de la entidad concedente que, de forma individual o agrupada, se consideren materiales, siempre y cuando esta u otra del mismo sector: a) controle o regule los servicios que debe proporcionar el concesionario con el activo, los destinatarios o el precio de los mismos; y b) controle (a

través de la propiedad, del derecho de uso o de otros medios) cualquier participación residual significativa en el activo al final del plazo del acuerdo de concesión. La entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar los activos, las mejoras y rehabilitaciones que, dada su materialidad, deban ser objeto de aplicación de esta Norma.” (Subrayado fuera del texto)

Por otra parte, en lo relacionado con los ingresos generados por la operación y mantenimiento del activo en concesión, el numeral 1.3 de la Norma señala:

“21. Los ingresos por la explotación de los activos en concesión, así como los gastos relacionados con la operación y mantenimiento de dichos activos serán reconocidos por la entidad concedente en la proporción que tenga del derecho o que asuma de la obligación, respectivamente, afectando las cuentas por cobrar y las cuentas por pagar, según corresponda”.

El Catálogo General de Cuentas (CGC), incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 620 y sus modificaciones, describe la cuenta 1989-RECURSOS DE LA ENTIDAD CONCEDENTE EN PATRIMONIOS AUTÓNOMOS CONSTITUIDOS POR LOS CONCESIONARIOS, así: “Representa los recursos en efectivo que controla la entidad concedente en patrimonios autónomos constituidos por los concesionarios, los cuales provienen de recursos entregados por la entidad concedente, de manera directa o a través de la tesorería centralizada; de los rendimientos de dichos recursos; y de los recursos que le sean transferidos a la entidad concedente”.

CONCLUSIONES

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

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 anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones establece los criterios para la identificación y reconocimiento de los activos, 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, 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.

Esto quiere decir que una empresa controla un 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.

Teniendo en cuenta los acuerdos pactados en el convenio interadministrativo con el municipio de Medellín, así como los contratos de concesión suscritos con las diferentes empresas prestadoras del servicio de rutas alimentadoras para las cuencas 3 y 6, se puede observar que las funciones delegadas a la empresa Metro tienen por objeto la administración y gestión de los bienes y recursos dispuestos por el Municipio para la prestación del servicio público de transporte, de tal forma que el reconocimiento de los recursos recaudados

por cobro de tarifas en el patrimonio autónomo constituido para ello se deberá analizar desde la perspectiva de la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente.

La Norma de acuerdos de concesión establece que una 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, con independencia de que tenga la titularidad legal de los activos en concesión o suscriba el acuerdo de concesión.

De igual forma, señala que la entidad concedente reconocerá los activos en concesión siempre y cuando esta u otra del mismo sector controle o regule los servicios que debe proporcionar el concesionario con el activo, los destinatarios o el precio de los mismos; y 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.

Según el artículo 14 de la Ley 86 de 1989, las entidades territoriales son las encargadas de garantizar la sostenibilidad de los sistemas de transporte colectivo y masivo para lo cual deberán garantizar que las tarifas que se cobren por la prestación del servicio u otras formas de pago sean suficientes para cubrir costos de operación, administración, mantenimiento y reposición de equipos.

Así mismo, basados en el hecho de que la operación de transporte público es un servicio público bajo la regulación del Estado, las entidades territoriales son las llamadas a ejercer la autoridad sobre esta materia en sus respectivos territorios, razón por la cual la Resolución 1371 de 2008 del Ministerio de Transporte aprobó como autoridad de transporte masivo en el Valle de Aburrá, el Área Metropolitana del Valle de Aburrá conformada por los municipios de Medellín, Envigado, Bello, Itagüí, Girardota, Barbosa, Copacabana, Sabaneta, La Estrella y Caldas.

En este sentido, se observa que es el Municipio el que controla o regula los servicios que deben proporcionar los concesionarios con los activos, los destinatarios o el precio de los mismos que, para este caso, están asociados a la prestación del servicio público de transporte.

Por otra parte, de conformidad con lo pactado en el convenio interadministrativo y los acuerdos de concesión, las funciones de la empresa Metro están ligadas a la administración de bienes y la gestión contractual mediante la suscripción de concesiones que sean necesarias para la operación del servicio de transporte en las cuencas 3 y 6, para lo cual el Municipio otorga el permiso de uso de las vías sin que esto excluya el mantenimiento que este último asume como entidad titular de estas. Adicionalmente, el municipio de Medellín se compromete a brindar los recursos necesarios para la debida operación de las cuencas entregadas en concesión.

Dado lo anterior, es el municipio de Medellín la entidad que cumple con las características establecidas por la Norma de acuerdos de concesión para el reconocimiento de los activos como entidad concedente, así como los ingresos generados por la operación incluyendo el saldo que corresponda del patrimonio autónomo constituido por Metro en conjunto con las empresas concesionarias para el recaudo de tarifas al usuario y del cual el Municipio es beneficiario.

Así las cosas, el municipio de Medellín como entidad concedente realizará el reconocimiento del valor de los recaudos en el patrimonio autónomo con base en la información suministrada por la empresa Metro atendiendo los siguientes registros:

Con las liquidaciones periódicas que realice el patrimonio autónomo sobre las recargas de pasajes, el Municipio debitará la subcuenta 198901-Recursos de la entidad concedente en patrimonios autónomos constituidos por concesionarios privados de la cuenta 1989-RECURSOS DE LA ENTIDAD CONCEDENTE EN PATRIMONIOS AUTÓNOMOS CONSTITUIDOS POR CONCESIONARIOS PRIVADOS y acreditará la subcuenta 291030-Pasajes de los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO.

Posteriormente, con las liquidaciones periódicas que realice el patrimonio autónomo sobre los pasajes validados, el Municipio debitará la subcuenta 291030-Pasajes de los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO y acreditará la subcuenta 411080-Pasajes de los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

La empresa Metro para efectos de control de estos recursos, puede realizar registros en cuentas de orden aumentando o disminuyendo los saldos de la subcuenta 930804-Recursos entregados en administración - Fiducia mercantil de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y de la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

CONCEPTO No. 20211100042531 DEL 11-06-2021

| | | |
|----------|------------------------|---|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Otros activos Otros pasivos Asuntos no contemplados en una clasificación específica |
| | SUBTEMAS | Tratamiento contable de la provisión de recursos por diferencias entre las inversiones planeadas y ejecutadas del Plan de Obras e Inversiones Regulado – POIR y de los recursos recibidos por una empresa vía tarifa, relacionados con el componente de Costo Medio de Inversión-CMI que están destinados a atender el Plan de Obras e Inversiones Regulado – POIR. |

Doctor
 HERNÁN CLAVIJO GRANADOS
 Gerente General
 Acueducto Metropolitano de Bucaramanga S.A. E.S.P.
 Bucaramanga, Santander

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010029132, el 29 de abril de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…) DEL LADO DEL ACTIVO:

- 1. ¿Debe interpretarse que esta “provisión” al constituirse como fiducia mantiene el carácter de activo?*
- 2. De ser cierto la premisa anterior, ¿dicho activo tiene el carácter de restringido en el sentido de sólo utilizarse para inversión, de acuerdo con la planeación?*

DEL LADO DEL PASIVO E INGRESO:

- 3. ¿La tarifa que se cobra al usuario determina o exige obligaciones de desempeño en la relación empresa-usuario?*
- 4. Al considerarse el POIR del costo medio de inversión como un componente de la tarifa, en la relación empresa-usuario ¿debe reconocerse por separado en el ingreso dicho componente?*
- 5. El POIR es un compromiso de inversión dentro de la tarifa que pagan los suscriptores por el servicio prestado ¿Debe la Empresa reconocer este componente como un pasivo diferido?”*

CONSIDERACIONES

La Resolución CRA 688 de 2014 de la Comisión de Regulación de Agua potable y Saneamiento básico, por la cual se establece la metodología tarifaria para las personas prestadoras de los servicios públicos domiciliarios de acueducto y alcantarillado con más de 5.000 suscriptores en el área urbana, modificada por la Resolución CRA 735 de 2015, en su artículo 109 dispone:

“ARTÍCULO 109. Provisión de inversiones por no ejecución del POIR. Las personas prestadoras deberán realizar una provisión de recursos no ejecutados al cierre de cada año tarifario, que se determinará con base en la siguiente fórmula: (...)

Parágrafo. A partir del cuarto año de vigencia de la formula tarifaria definida en la presente resolución, las personas prestadoras deberán constituir un encargo fiduciario y trasladar al mismo, el saldo de la provisión constituida con el fin de continuar ejecutando las inversiones del POIR pendientes o en mora. Los costos relacionados con la apertura y administración del encargo fiduciario deberán ser asumidos por la persona prestadora.”

Por su parte, la Resolución CRA 938 de 2020, que modifica los artículos 109 y 110, adiciona el artículo 109A a la Resolución CRA 688 de 2014 y deroga la Resolución CRA 920 de 2020, señala:

“ARTÍCULO 109. Provisión de recursos por diferencias entre las inversiones planeadas y ejecutadas del POIR. Una vez finalizado el quinto año tarifario, y en los años subsiguientes, la provisión de recursos por diferencias entre las inversiones planeadas y ejecutadas del Plan de Obras e Inversiones Regulado - POIR, se determinará con base en la siguiente fórmula: (...)

Parágrafo 3. Los recursos de la provisión por diferencias entre las inversiones planeadas y ejecutadas del POIR deberán ser administrados en una cuenta individual de un encargo fiduciario. En caso que el prestador cuente con un encargo fiduciario previamente constituido, podrá hacer uso de éste mediante una cuenta individual. Los costos relacionados con el encargo fiduciario deberán ser asumidos por la persona prestadora. (...)

ARTÍCULO 109A. Destinación de los recursos de la provisión por diferencias entre las inversiones planeadas y ejecutadas del POIR disponibles en el encargo fiduciario. Cuando posteriormente al cálculo del saldo del encargo fiduciario de los recursos de la provisión por diferencias entre las inversiones planeadas y ejecutadas del POIR, atendiendo a lo dispuesto en el parágrafo 5 del artículo 109 de la presente resolución, la persona prestadora ejecute una inversión pendiente del POIR actualizado, podrá actualizar dicho saldo para descontar el valor correspondiente a la provisión de esa inversión al año p anterior.”

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera 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 modificado por la Resolución 168 de 2020, define los activos como: “(...) 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.

Además, establece que “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.” (Subrayado fuera de texto)

Sobre los ingresos indica que: “(...) 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.” (Subrayado fuera de texto)

Y se reconocerán como tal “(...) 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)

Por otra parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, en especial por la Resolución 426 de 2019, sobre los ingresos de actividades ordinarias, instauran:

“1. Se reconocerán como ingresos de actividades ordinarias aquellos que se originan por la venta de bienes, la prestación de servicios o el uso que terceros hacen de activos, los cuales producen intereses, derechos de explotación, 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)

Sobre el efectivo de uso restringido, la Norma de Presentación de Estados Financieros del Marco Normativo para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, instituye:

“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 de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas, se da respuesta a cada uno de sus interrogantes

en los siguientes términos:

PREGUNTA 1

El Marco Conceptual, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, define los activos como recursos controlados por la empresa que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera generar beneficios económicos futuros. El control sobre un recurso implica la capacidad de la empresa para usarlo o determinar el uso que un tercero debe darle, con el fin de generar beneficios económicos futuros.

Por lo tanto, si al constituirse el encargo fiduciario con los recursos por diferencias entre las inversiones planeadas y ejecutadas del Plan de Obras e Inversiones Regulado–POIR, la empresa continúa ostentando el control y se cumplen los criterios de reconocimiento señalados, entonces se mantendrá como un activo dentro de la información financiera del Acueducto Metropolitano de Bucaramanga S.A. E.S.P.

En consecuencia, cuando se cumpla el plazo establecido por la Comisión de Regulación de Agua Potable y Saneamiento Básico (CRA) y la provisión de recursos por diferencias entre las inversiones planeadas y ejecutadas del Plan de Obras e Inversiones Regulado–POIR se traslade al encargo fiduciario, la empresa registrará un débito en 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.

PREGUNTA 2

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. Por su parte, 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 la provisión de recursos por diferencias entre las inversiones planeadas y ejecutadas del Plan de Obras e Inversiones Regulado–POIR 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.

PREGUNTA 3

Sobre la existencia de obligaciones de desempeño en la relación empresa-usuario, por la tarifa que se cobra al usuario, corresponde a la empresa evaluar la presencia de estas, de tal manera que se reconozca un ingreso cuando se obtengan recursos en la ejecución de un conjunto de tareas acordadas en un contrato, de conformidad al numeral 1.1.2. Ingresos por prestación de servicios de la Norma de ingresos de actividades

ordinarias 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.

PREGUNTAS 4 y 5

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 el Plan de Obras e Inversiones Regulado - POIR, se reconocerá como un pasivo diferido por 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.

En la medida que se ejecuten los recursos recibidos por concepto de Costo Medio de Inversión-CMI, la empresa reconocerá la amortización del pasivo mediante un débito 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 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 originó el cobro por el componente de Costo Medio de Inversión-CMI.

Ahora bien, cuando la empresa constituya el encargo fiduciario con la provisión de recursos por diferencias entre las inversiones planeadas y ejecutadas del Plan de Obras e Inversiones Regulado—POIR, el pasivo diferido reconocido se mantendrá como obligación hasta tanto no se ejecuten las inversiones pendientes.

CONCEPTO No. 20211100069901 DEL 03-09-2021

| | | |
|---|------------------------|--|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público. |
| | TEMAS | Otros activos |
| | SUBTEMAS | Reconocimiento del Fondo de contingencias de las entidades estatales. |

Doctora
 NORA YASMIN CASTAÑO SÁNCHEZ
 Jefe de Gestión Contable
 Empresa de Transporte Masivo del Valle de Aburra Ltda.
 Bello, Antioquia

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010043052, el 23 de julio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El Metro de Medellín viene gestionando la implementación del fondo de contingencias de acuerdo con lo establecido en la Ley 448 de 1998 La Ley 448 de 1998 (Sic), “Por medio de la cual se adoptan medidas en relación con el manejo de las obligaciones contingentes de las entidades estatales y se dictan otras disposiciones en materia de endeudamiento público.”, la cual indica dentro de su Artículo 1° “que la Nación, las Entidades Territoriales y las Entidades Descentralizadas de cualquier orden deberán incluir en sus presupuestos de servicio de deuda, las apropiaciones necesarias para cubrir las posibles pérdidas de las obligaciones contingentes a su cargo, y en los términos del Parágrafo del mismo artículo se estipula que, son obligaciones contingentes aquéllas en virtud de las cuales una entidad pública, estipula contractualmente a favor de su contratista, el pago de una suma de dinero, determinada o determinable a partir de factores identificados, por la ocurrencia de un hecho futuro e incierto”.

En términos generales, las entidades estatales pueden tener pasivos contingentes derivados de sentencias y conciliaciones judiciales, operaciones de crédito público y la suscripción de contratos de concesión y asociaciones público-privadas.

Como tercer aspecto el Artículo 2.4.2.3. del Decreto 1068 de 2015 indica que la “Contabilización de los pasivos contingentes. Sin perjuicio de las disposiciones contables especiales aplicables a las entidades estatales de carácter financiero, los pasivos contingentes provenientes de las operaciones de crédito público deberán registrarse en las cuentas de orden de la entidad garante, de conformidad con las instrucciones que al respecto imparta la Contaduría General de la Nación”

La Contaduría General de la Nación determinará los eventos en los cuales los pasivos contingentes deban incorporarse total o parcialmente al balance de la entidad garante”.

En consecuencia y teniendo presente la normatividad anteriormente mencionada queremos establecer las siguientes consultas

1. Como debe ser el manejo contable, reconocimiento, medición y revelación de los fondos para pasivos contingentes asociados a los siguientes conceptos

- *Sentencias y conciliaciones*
- *Operaciones de crédito público*
- *Suscripción de contratos de concesión y asociaciones publico privadas*

2. Al crearse el fondo entenderíamos que dichos recursos presentarían restricciones y serían para cubrir las posibles pérdidas por las obligaciones contingentes que se materialicen en contra de la empresa, por lo tanto, queremos nos orienten sobre su clasificación y manejo del mismo.”

CONSIDERACIONES

La Ley 448 del 21 de julio de 1998, por medio de la cual se adoptan medidas en relación con el manejo de las obligaciones contingentes de las entidades estatales y se dictan otras disposiciones en materia de endeudamiento público, establece:

“ARTICULO 1o. MANEJO PRESUPUESTAL DE LAS CONTINGENCIAS. De conformidad con las disposiciones de la Ley Orgánica del Presupuesto, la Nación, las Entidades Territoriales y las Entidades Descentralizadas de cualquier orden deberán incluir en sus presupuestos de servicio de deuda, las apropiaciones necesarias para cubrir las posibles pérdidas de las obligaciones contingentes a su cargo.

El Gobierno Nacional reglamentará la metodología sobre los términos para la inclusión de estas obligaciones en los presupuestos de las entidades a que hace referencia el inciso anterior, pudiendo distinguir en su tratamiento las obligaciones contingentes que se hubiesen adquirido con anterioridad a la entrada en vigencia de esta ley y las futuras.

Así mismo, el Gobierno reglamentará los eventos en los cuales dichos recursos deban ser transferidos al fondo que se crea de conformidad con el artículo siguiente.

PARAGRAFO. Para efectos de la presente ley se entiende por obligaciones contingentes las obligaciones pecuniarias sometidas a condición.

ARTICULO 2o. FONDO DE CONTINGENCIAS DE LAS ENTIDADES ESTATALES. <Artículo modificado por el artículo 89 de la Ley 1955 de 2019. El nuevo texto es el siguiente:> El Fondo de Contingencias de las Entidades Estatales es una cuenta especial sin personería jurídica administrada por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Los recursos, así como los asuntos relacionados con pasivos del Fondo, serán administrados por la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional.

ARTICULO 3o. OBJETO DEL FONDO. El Fondo de Contingencias de las Entidades Estatales tendrá por objeto atender las obligaciones contingentes de las Entidades Estatales que determine el Gobierno. El Gobierno determinará además el tipo de riesgos que pueden ser cubiertos por el Fondo.

ARTICULO 4o. REGIMEN PRESUPUESTAL. Para todos los efectos presupuestales, el Fondo se registrará por las normas aplicables a las Entidades Estatales de carácter financiero.

Los aportes realizados al Fondo se entenderán ejecutados una vez transferidos al mismo y sólo podrán ser reembolsados a las entidades aportantes cuando se verifique en forma definitiva la no realización de los riesgos previstos.

ARTICULO 5o. RECURSOS DEL FONDO DE CONTINGENCIAS DE LAS ENTIDADES ESTATALES. Los recursos del Fondo de Contingencias de las Entidades Estatales serán las siguientes:

1. Los aportes realizados por las Entidades Estatales.
2. Los aportes del Presupuesto Nacional.
3. Los rendimientos financieros que generen sus recursos.
4. La recuperación de cartera.

PARAGRAFO. Previa incorporación al presupuesto del Fondo, los costos que genere su administración, podrán ser cubiertos con cargo a los rendimientos de los recursos aportados por las Entidades contribuyentes.”

El Decreto 1068 de 2015, por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Hacienda y Crédito Público, señala:

“CONTINGENCIAS CONTRACTUALES DE LAS ENTIDADES ESTATALES

ARTÍCULO 2.4.1.1. Finalidades del régimen. El régimen de obligaciones contingentes de las entidades estatales tiene por objeto la implantación de un sistema para su manejo basado en un criterio preventivo de disciplina fiscal.

ARTÍCULO 2.4.1.3. Objeto del Fondo de contingencias contractuales de las entidades estatales. El Fondo de contingencias contractuales de las entidades estatales creado por la Ley 448 de 1998, funcionará conforme a las normas generales que establece el presente reglamento y tendrá por objeto atender el cumplimiento cabal de las obligaciones contingentes de las entidades estatales sometidas al presente régimen.

ARTÍCULO 2.4.1.4. Definición de obligaciones contingentes. En los términos del párrafo del artículo primero de la Ley 448 de 1998, son obligaciones contingentes aquéllas en virtud de las cuales alguna de las entidades señaladas en el artículo 2.4.1.8 del presente título, estipula contractualmente a favor de su contratista, el pago de una suma de dinero, determinada o determinable a partir de factores identificados, por la ocurrencia de un hecho futuro e incierto.

ARTÍCULO 2.4.1.5. Obligatoriedad del Fondo de contingencias contractuales de las entidades estatales. Conforme al mandato de la Ley 448 de 1998, las entidades cobijadas por su régimen deberán incluir en sus presupuestos, en la sección del servicio de la deuda, las apropiaciones necesarias para atender el pago de las

obligaciones contingentes que hayan contraído para cada una de las vigencias fiscales que comprenda la ejecución del respectivo contrato.

Los organismos sometidos al régimen de contingencias de las entidades estatales, deberán manejar a través del Fondo de contingencias contractuales de las entidades estatales, la totalidad de los recursos que apropien en sus presupuestos, para el cumplimiento de obligaciones contingentes contractuales derivadas de los riesgos comprendidos dentro del área de riesgos definida en el artículo 2.4.1.2.2. del Capítulo 2 del presente título.

ARTÍCULO 2.4.1.6. Mecanismos alternativos para asegurar el pago de obligaciones contingentes. El Fondo de contingencias contractuales de las entidades estatales es el único mecanismo autorizado para atender el pago de las obligaciones contingentes que contraigan las entidades cobijadas por el régimen en cuanto se trate de riesgos comprendidos por el área de riesgos determinada por la Dirección General de Crédito Público del Ministerio de Hacienda y Crédito Público conforme al artículo 2.4.1.2.2. del Capítulo 2 del presente título.

En consecuencia, no serán admisibles mecanismos alternativos dirigidos a asegurar el pago de tales obligaciones contingentes, estructurados sobre el manejo de los correspondientes recursos por fuera del Fondo de contingencias contractuales de las entidades estatales. (...)

ARTÍCULO 2.4.2.3. Contabilización de los pasivos contingentes. Sin perjuicio de las disposiciones contables especiales aplicables a las entidades estatales de carácter financiero, los pasivos contingentes provenientes de las operaciones de crédito público deberán registrarse en las cuentas de orden de la entidad garante, de conformidad con las instrucciones que al respecto imparta la Contaduría General de la Nación.

La Contaduría General de la Nación determinará los eventos en los cuales los pasivos contingentes deban incorporarse total o parcialmente al balance de la entidad garante.

ARTÍCULO 2.4.2.4. Presupuestación de los pasivos contingentes. Las entidades de que trata el artículo 2.4.2.2. del presente título deberán incluir en su presupuesto anual, en el rubro del servicio de la deuda, las partidas necesarias para atender las pérdidas probables que surjan de los pasivos contingentes de las operaciones de crédito público en las que actúen en condición de garantes, cuando dichas operaciones se hubieran perfeccionado con posterioridad a la vigencia de la Ley 448 de 1998.

Las pérdidas probables anuales se estimarán de acuerdo con la metodología de valoración que expida la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público y en consonancia con la aprobación impartida por dicha Dirección en los términos del presente título.

PARÁGRAFO. Para la estimación de la pérdida probable anual en las operaciones de crédito público garantizadas por la Nación, se tendrá en cuenta, además de los criterios establecidos en la metodología de valoración, el valor de los aportes realizados al Fondo de Contingencias de las Entidades Estatales por las entidades garantizadas.

ARTÍCULO 2.4.2.5. Aportes al fondo de contingencias de las entidades estatales. Las entidades estatales cuyas obligaciones de pago sean garantizadas por la Nación en desarrollo de operaciones de crédito público que se

perfeccionaron a partir del 27 de octubre de 2005, deberán realizar aportes al Fondo de Contingencias de las Entidades Estatales en la forma indicada en el presente título.

El monto del aporte al Fondo de Contingencias de las Entidades Estatales será determinado por la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional de acuerdo con la metodología de valoración de las contingencias que establezca dicha Dirección. En todo caso, la determinación del monto del aporte, la aprobación del plan de aportes y su primer pago, cuando hubiere lugar a ello, serán condiciones previas al otorgamiento de la garantía de la Nación.

PARÁGRAFO. En los eventos en los cuales sea declarada una emergencia económica, social y ecológica por el Presidente de la República, los planes de aportes al Fondo de Contingencias de las Entidades Estatales de que trata este artículo, podrán ser suspendidos hasta tanto expire el término de declaratoria de tal emergencia. En todo caso, una vez expirado el término de la declaratoria, las entidades estatales deberán realizar los pagos causados durante dicho periodo.

Para acogerse a la suspensión de los planes de aportes, las Entidades Estatales deberán enviar solicitud al Ministerio de Hacienda y Crédito Público- Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional en el que se determine el monto que será suspendido y la fecha en que se realizará el correspondiente pago que no podrá exceder dos meses desde la terminación de declaratoria de emergencia.

ARTÍCULO 2.4.2.6. Transferencia de los aportes. Las entidades estatales garantizadas por la Nación deberán incluir en sus presupuestos del servicio de la deuda el valor de los aportes anuales al Fondo de Contingencias de las Entidades Estatales. De acuerdo con lo previsto en el artículo 4 de la Ley 448 de 1998, los aportes realizados al Fondo se entienden ejecutados una vez transferidos al mismo.

Con el fin de preservar los objetivos del Fondo de Contingencias de las Entidades Estatales, de que trata el artículo 3 de la Ley 448 de 1998, y cubrir adecuadamente los riesgos incurridos por la Nación en su condición de garante, los aportes efectuados por las entidades garantizadas se mantendrán en el Fondo con el fin de atender las contingencias provenientes de obligaciones garantizadas por la Nación. Cuando el monto de la subcuenta especial de que trata el artículo siguiente sea suficiente para atender las contingencias garantizadas, la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional podrá autorizar la reducción de los aportes a cargo de las entidades aportantes.”

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.

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.”

CONCLUSIONES

Es necesario precisar que la información contable pública y la presupuestal corresponden a dos sistemas que cuentan con reglas, principios y metodologías de registro diferentes entre sí. Por esta razón, una misma transacción u operación puede tener tratamientos diferenciales entre los dos esquemas, dependiendo de las circunstancias que medien.

La contabilidad financiera tiene un alcance diferente a la contabilidad presupuestal, toda vez que se estructuran sobre bases comprensivas distintas, pero complementarias y conciliables entre sí. Así mismo, la contabilidad financiera permite conocer la situación financiera y el resultado del ejercicio de la entidad contable pública, mientras que la contabilidad presupuestal suministra información de flujos financieros en la vigencia, es decir, registro de caja en ingresos y un particular registro de causación en gastos, situación que lo convierte en un instrumento financiero diferente y, por lo tanto, los resultados arrojados no pueden ser asimilados.

En consecuencia, corresponde a la entidad definir en sus políticas contables operativas el esquema de conciliación de la información obtenida del sistema presupuestal y el contable, de tal forma que disponga de los elementos necesarios para explicar o identificar las diferencias que puedan presentarse en los resultados arrojados por estos sistemas de información financiera.

Ahora bien, en cumplimiento de los principios de devengo y esencia sobre la forma establecidos en el Marco Conceptual para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, los hechos económicos deben reconocerse en el momento en que suceden, independientemente del instante en el cual se produce el flujo de efectivo y la forma legal que representa el hecho.

Por tal razón, el reconocimiento, la medición y la revelación de los hechos económicos que surjan de los procesos jurídicos, las operaciones de crédito público y la suscripción de contratos de concesión y asociación público privadas se debe efectuar conforme los lineamientos establecidos en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

Sobre los procesos jurídicos y las conciliaciones extrajudiciales, la CGN emitió el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, incorporado al Marco Normativo para Entidades de Gobierno mediante la Resolución 310 de 2017.

Sobre las garantías financieras, mediante la Resolución 252 de 2019 se incorporó el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con las garantías financieras otorgadas.

Sobre la suscripción de contratos de concesión y asociación público privadas, 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, contienen la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la empresa concedente, que da las pautas para el

reconocimiento de los hechos económicos que surjan de un acuerdo de concesión, y con la Resolución 226 de 2020 se emitió el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros gestionados a través de entes gestores.

Así las cosas, para cada caso particular, la empresa deberá realizar el debido registro contable, atendiendo los lineamientos establecidos en cada una de las normas emitidas.

Por su parte, dado que los Fondos de Contingencias de las Entidades Estatales corresponden a dineros que son entregados por parte de la empresa a fin de constituir fondos que sean administrados por terceros para ser utilizados para atender los casos en los cuales se presenten contingencias, los aportes efectuados para su constitución se reconocerán en la subcuenta que concierna de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. Adicionalmente, siendo recursos entregados en administración, la empresa deberá tener en cuenta los lineamientos establecidos en el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración de la Resolución 079 de 2019 y modificado por la Resolución 092 de 2020.

Una vez se materialice la contingencia, la empresa cancelará la obligación con los recursos disponibles del Fondo de Contingencias constituido para dicho fin, por lo que se disminuirá el saldo de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

CONCEPTO No. 20211100080611 DEL 23-09-2021

| | | |
|---|----------------------------|--|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Entidades de Gobierno |
| | TEMAS | Otros activos Beneficios a los empleados |
| | SUBTEMAS | Reconocimiento Cuotas partes de pensiones por pagar. Incorporación en el informe de operaciones recíprocas de los recursos del Plan de activos para Beneficios posempleo, representados en recursos entregados en administración a la DGCPTN. |

Doctor
 JORGE ALBERTO MORENO VILLARREAL
 Subdirector de Finanzas y Presupuesto
 Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio (MVCT)
 Bogotá D. C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N°20210010046992 el 12 de agosto de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta señala:

“Una vez concluido el plazo para la liquidación del INURBE, los bienes, derechos y obligaciones pasaron al Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio (MVCT). Entre las obligaciones adjudicadas se encuentran expedientes pensionales para su respectiva administración y atención, más puntualmente cuotas o partes pensionales. En el mismo sentido se recibió como activo, una reserva financiera con el propósito de cubrir dichos pasivos pensionales cuando a ello hubiera lugar. Ésta reserva se encuentra en administración por parte del Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP) y registrada contablemente en dicha entidad en la cuenta 290201-Recursos recibidos en administración.

Por otra parte, en el presupuesto asignado al Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio, se encuentra un rubro presupuestal específico para el pago de las obligaciones pensionales a cargo. Con los recursos asignados bajo este rubro, es que en la actualidad se han estado pagando dichas obligaciones.

(...)

La CGN mediante Concepto No. 20192000002851 del 05-02-2019, emitió concepto técnico relacionado con el tratamiento contable reserva financiera actuarial. Como parte de las conclusiones del concepto referido, la CGN estableció:

“(…)

Si los Ministerios acuerdan que es viable hacer el cruce de cuentas entre los pagos realizados para cubrir obligaciones pensionales con recursos del Presupuesto General de la Nación y el valor de la reserva financiera, el Ministerio de Vivienda, Bogotá D.C. y Territorio debitará la subcuenta 572201-Cruce de cuentas de la cuenta 5722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO y acreditará la subcuenta 190402-Recursos entregados en administración de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO. Por su parte, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta 472201-Cruce de cuentas de la cuenta 4722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO.

Posteriormente, si el Ministerio de Vivienda, Bogotá D.C. y Territorio y el Ministerio de Hacienda acuerdan que a futuro los pagos de las obligaciones pensionales se realizarán con los recursos de la reserva financiera actuarial, el Ministerio de Vivienda debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 251414-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES y acreditará la subcuenta 190402-Recursos entregados en administración de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO. Por su parte, el Ministerio de Hacienda registrará la transacción debitando la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando 470508-Funcionamiento de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS.”

Consulta:

Teniendo en cuenta que el MHCP registra los valores a favor del MVCT para pago de obligaciones pensionales en la cuenta contable 290201-Recursos recibidos en administración (subcuenta incluida en las reglas de eliminación) y que el MVCT atendiendo la naturaleza del recurso y lo establecido en el marco normativo para entidades de gobierno registra su derecho en la cuenta 190402-Recursos entregados en administración (subcuenta no incluida en las reglas de eliminación). ¿Se debe mantener el tratamiento contable actual definido por el MVCT y el MHCP, pese a que se genera diferencia en el reporte consolidado trimestral de operaciones recíprocas?

CONSIDERACIONES

El Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian, actualizado con la Resolución 195 de 2020, en relación con las Cuotas partes de pensiones por pagar, señala:

“4. CUOTAS PARTES DE PENSIONES POR PAGAR

4.1. Exigibilidad de cuotas partes de pensiones

Con la información sobre el pago de la mesada pensional por parte de la entidad que tiene a su cargo la nómina, la entidad que tiene a su cargo las cuotas partes de pensiones por pagar debitará la subcuenta 251414-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES y acreditará la subcuenta 251405-Cuotas partes de pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES.

(...)

4.2. Pago de cuotas partes de pensiones

Con el pago de las cuotas partes de pensiones, la entidad que tiene a su cargo las cuotas partes de pensiones debitará la subcuenta 251405-Cuotas partes de pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-

PENSIONES (...) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta que corresponda de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Cuando la entidad que presenta obligaciones por concepto de cuotas partes de pensiones, dispone para su cancelación de recursos entregados en administración, según lo establecido en el Procedimiento contable que regula la materia, al efectuar el pago debita la subcuenta 251405-Cuotas partes de pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES y acredita la subcuenta 190402-Recursos entregados en administración a entidades distintas de las sociedades fiduciarias de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO.

Por lo indicado, al efectuar el pago de cuotas partes de pensiones la entidad deberá aplicar el procedimiento de pensiones, ahora bien, en el evento que las reglas de eliminación no presenten reciprocidad entre las cuentas de Recursos entregados en administración con los Recursos recibidos en administración, no se incluirán estos rubros en el informe de operaciones recíprocas.

CONCEPTO No. 20211100094301 DEL 24-11-2021

| | | |
|---|----------------------------|---|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Otros activos Asuntos no contemplados en una clasificación específica |
| | SUBTEMAS | Reconocimiento contable de las licencias ambientales. |

Doctor
 SERGIO IVÁN MUÑOZ YÁÑEZ
 Gerente Asignado en Funciones
 Empresa de Petróleos del Llano
 Villavicencio, Meta

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010055392 el 11 de octubre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…)

La Empresa de Petróleos del Llano “LLANOPETROL” es una Empresa Industrial y Comercial del Estado, la cual cuenta con tres licencias ambientales a su cargo:

- 1. Resolución 0426 de 2014, la cual en su artículo primero señala: “Otorgar Licencia Ambiental a la EMPRESA DE PETRÓLEOS DEL LLANO – LLANOPETROL para el proyecto de construcción y operación de la Refinería del Meta, localizado en el municipio de Villavicencio en el Departamento del Meta”*
- 2. Resolución 0046 del 22 de enero de 2016, la cual Resuelve Artículo Primero. “Otorgar Licencia Ambiental a la EMPRESA DE PETRÓLEOS DEL LLANO – LLANOPETROL, identificada con el NIT 900.537.444-7, para el proyecto “Centro de Acopio de combustibles”, localizado en el municipio de Villavicencio en el Departamento del Meta.*
- 3. Resolución 0342 del 11 de marzo de 2005, Gasoducto Regional del Ariari (Sesión de derechos sobre la licencia)*

Las mencionadas licencias fueron expedidas por la Autoridad Nacional de Licencias Ambientales - ANLA y las cuales fueron sujetas de una inversión significativa de recursos públicos para la elaboración de estudios base de los proyectos por parte de la entidad, los cuales fueron contabilizados como gasto (Estudios de pre inversión y prefactibilidad).

Teniendo en cuenta lo anterior, acudo a su despacho con el fin de solicitar respetuosamente lo siguiente:

1. *¿Se clasifica como un activo intangible las Licencias Ambientales mencionadas anteriormente? En caso de ser afirmativa su respuesta, sírvase informar el procedimiento, caracterización y reconocimiento de las mismas, en el entendido que dichas Licencias procede de un acto administrativo otorgado para la ejecución de dichos proyectos.*

2. *Al contar con el reconocimiento contable en los estados financieros de Llanopetrol, mediante certificación (anexa a la presente comunicación) emitida por la gerencia de la empresa, sírvase informar, ¿Si el procedimiento realizado para el reconocimiento contable se encuentra de conformidad con la doctrina contable pública y la normatividad vigente?"*

CONSIDERACIONES

El Decreto 2041 de 2014, por el cual se reglamenta el Título VIII de la Ley 99 de 1993 sobre licencias ambientales, establece:

“Artículo 3°. Concepto y alcance de la licencia ambiental. La licencia ambiental es la autorización que otorga la autoridad ambiental competente para la ejecución de un proyecto, obra o actividad, que de acuerdo con la ley y los reglamentos, pueda producir deterioro grave a los recursos naturales renovables, o al medio ambiente, o introducir modificaciones considerables o notorias al paisaje; la cual sujeta al beneficiario de esta, al cumplimiento de los requisitos, términos, condiciones y obligaciones que la misma establezca en relación con la prevención, mitigación, corrección, compensación y manejo de los efectos ambientales del proyecto, obra o actividad autorizada.

La licencia ambiental llevará implícitos todos los permisos, autorizaciones y/o concesiones para el uso, aprovechamiento y/o afectación de los recursos naturales renovables que sean necesarios por el tiempo de vida útil del proyecto, obra o actividad.

El uso, aprovechamiento y/o afectación de los recursos naturales renovables deberán ser claramente identificados en el respectivo estudio de impacto ambiental.

La licencia ambiental deberá obtenerse previamente a la iniciación del proyecto, obra o actividad. Ningún proyecto, obra o actividad requerirá más de una licencia ambiental.

(...)

La licencia ambiental global para la explotación minera comprenderá la construcción, montaje, explotación, beneficio y transporte interno de los correspondientes minerales o materiales.

(...)

Artículo 13. De los estudios ambientales. Los estudios ambientales a los que se refiere este título son el diagnóstico ambiental de alternativas y el estudio de impacto ambiental, que deberán ser presentados ante la autoridad ambiental competente.

(...)

Artículo 17. Objeto del diagnóstico ambiental de alternativas. El diagnóstico ambiental de alternativas (DAA), tiene como objeto suministrar la información para evaluar y comparar las diferentes opciones que presente el peticionario, bajo las cuales sea posible desarrollar un proyecto, obra o actividad. Las diferentes opciones deberán tener en cuenta el entorno geográfico, las características bióticas, abióticas y socioeconómicas, el análisis comparativo de los efectos y riesgos inherentes a la obra o actividad; así como las posibles soluciones y medidas de control y mitigación para cada una de las alternativas.

(...)

Artículo 21. Del estudio de impacto ambiental (EIA). El estudio de impacto ambiental (EIA) es el instrumento básico para la toma de decisiones sobre los proyectos, obras o actividades que requieren licencia ambiental y se exigirá en todos los casos en que de acuerdo con la ley y el presente reglamento se requiera. Este estudio deberá ser elaborado de conformidad con la Metodología General para la Presentación de Estudios Ambientales de que trata el artículo 14 del presente decreto y los términos de referencia expedidos para el efecto, (...)

(...)” (Subrayados fuera de texto)

La Resolución 0324 del 17 de marzo de 2015, por la cual se fijan las tarifas para el Cobro de los servicios de evaluación y seguimiento de licencias, permisos, concesiones, autorizaciones y demás instrumentos de control y manejo ambiental y se dictan otras disposiciones, establece:

“Artículo 1. Objeto. La presente Resolución tiene por objeto fijar las tarifas para el cobro de los servicios de evaluación y seguimiento de licencias, permisos, autorizaciones y demás instrumentos de control y manejo ambiental, así como dictar algunas disposiciones complementarias.

Artículo 2. Servicios prestados por la ANLA. Los servicios que prestará la Autoridad Nacional de Licencias Ambientales - ANLA, corresponderán a los siguientes trámites:

1) Evaluación. - Es el proceso que adelanta la Autoridad Nacional de Licencias Ambientales - ANLA por el cual se estudian las solicitudes presentadas por los usuarios para la obtención, modificación e integración de licencia ambiental, permisos, autorizaciones y demás instrumentos de control y manejo ambiental, con el objetivo de tomar una decisión respecto de la petición.

2) Seguimiento. - Es el proceso que adelanta la Autoridad Nacional de Licencias Ambientales - ANLA, para revisar el cumplimiento de la normatividad ambiental vigente y las obligaciones contenidas en la licencia ambiental, permisos, autorizaciones y comprende las etapas de construcción, montaje, operación, mantenimiento, desmantelamiento, restauración final, abandono y/o terminación y demás instrumentos de control y manejo ambiental que requieran ser revisados periódicamente.

(...)

Artículo 7. Finalidad del cobro por servicios de evaluación y seguimiento ambiental. De conformidad con el sistema y método previsto en el artículo 96 de la Ley 633 de 2000, los cobros por concepto de los servicios de

evaluación y seguimiento ambiental serán utilizados para sufragar los costos en que deba incurrir la Autoridad Nacional de Licencias Ambientales - ANLA para la prestación de esos servicios.

Parágrafo. La tarifa por evaluación deberá ser sufragada por el interesado sin perjuicio de que se otorgue o no la licencia ambiental, autorización, concesión, permiso o instrumento de control y manejo ambiental.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

En Sentencia C-035/99, la Corte Constitucional prescribe:

“La licencia ambiental consiste en la autorización que la autoridad ambiental concede para la ejecución de una obra o actividad que potencialmente puede afectar los recursos naturales renovables o el ambiente. La licencia habilita a su titular para obrar con libertad, dentro de ciertos límites, en la ejecución de la respectiva obra o actividad; pero el ámbito de las acciones u omisiones que aquél puede desarrollar aparece reglado por la autoridad ambiental, según las necesidades y conveniencias que ésta discrecional pero razonablemente aprecie, en relación con la prevención, mitigación, corrección, compensación y manejo de los efectos o impactos ambientales que la obra o actividad produzca o sea susceptible de producir. De este modo, la licencia ambiental tiene indudablemente un fin preventivo o precautorio en la medida en que busca eliminar o por lo menos prevenir, mitigar o revertir, en cuanto sea posible, con la ayuda de la ciencia y la técnica, los efectos nocivos de una actividad en los recursos naturales y el ambiente.

(...)” (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 y sus modificaciones, en el numeral 6.1.1. Activos, establece lo siguiente:

“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.

(...)

55. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, la empresa debe realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

Ahora bien, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, indica:

“12. ACTIVOS INTANGIBLES

12.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como activos intangibles, los recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la empresa tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros y puede realizar mediciones fiables. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades de la empresa y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

2. Un activo intangible es identificable cuando es susceptible de separarse de la empresa y, en consecuencia, venderse, transferirse, entregarse en explotación, arrendarse o intercambiarse, ya sea individualmente o junto con otros activos identificables o pasivos con los que guarde relación, independientemente de que la empresa tenga o no la intención de llevar a cabo la separación. Un activo intangible también es identificable cuando surge de acuerdos vinculantes incluyendo derechos contractuales u otros derechos legales.

3. La empresa controla un activo intangible cuando puede obtener los beneficios económicos futuros de los recursos derivados de este y puede restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios. Un activo intangible produce beneficios económicos futuros cuando a) puede generar ingresos procedentes de la venta de bienes o servicios en los cuales se usa el activo intangible, b) puede generar rendimientos diferentes de los derivados del uso del activo por parte de la empresa o c) le permite a la empresa disminuir sus costos o gastos.

4. La medición de un activo intangible es fiable cuando existe evidencia de transacciones para el activo u otros similares, o cuando la estimación del valor depende de variables que se pueden medir en términos monetarios.

5. La empresa no reconocerá activos intangibles generados internamente, excepto cuando estos sean producto de una fase de desarrollo. En consecuencia, para esta clase de activos intangibles, la empresa identificará qué desembolsos hacen parte de la fase de investigación y cuáles corresponden a la fase de desarrollo.

6. La fase de investigación comprende todo aquel estudio original y planificado que realiza la empresa con la finalidad de obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos.

(...)

12.2. Medición inicial

(...)

12.2.1. Activos intangibles adquiridos

13. El costo de un activo intangible que se adquiere en forma separada estará conformado por el precio de adquisición, los aranceles de importación e impuestos no recuperables que recaigan sobre la adquisición y cualquier costo directamente atribuible a la preparación del activo para su uso previsto. Cualquier descuento o rebaja del precio se reconocerá como un menor valor del activo intangible y afectará la base de amortización.

(...)

12.2.2. Activos intangibles generados internamente

20. Los desembolsos que se realicen en la fase de investigación se separarán de aquellos que se realicen en la fase de desarrollo. Los primeros se reconocerán como gastos en el resultado del periodo en el momento en que se produzcan y los segundos formarán parte de los componentes del costo de los activos intangibles desarrollados internamente siempre y cuando cumplan con los criterios de reconocimiento para la fase de desarrollo. Si no es posible separar los desembolsos en las fases de investigación y desarrollo, estos se tratarán como si se hubieran realizado en la fase de investigación.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, anexas a la Resolución 414 de 2014 y actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 219 de 2020, un activo intangible es un recurso identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre el cual la empresa tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros, y se puede realizar mediciones fiables. Además, no espera vender el recurso en el curso de las actividades de la empresa y prevé usarlo durante más de 12 meses.

En atención al caso particular, para que las licencias ambientales puedan ser reconocidas como un activo intangible en el estado de situación financiera, estas deben cumplir con los criterios antes señalados. Es importante precisar que, la empresa debe poder realizar mediciones fiables a fin de determinar el costo de las licencias ambientales, el cual está conformado por el precio de adquisición de las mismas más cualquier costo directamente atribuible a su preparación para el uso previsto. De lo contrario, si la empresa no puede efectuar mediciones fiables de las licencias ambientales, no serán objeto de reconocimiento en el estado de situación financiera como un activo intangible.

En ese sentido, para el reconocimiento de las licencias ambientales dentro de la información financiera, en la subcuenta 197007-Licencias de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES, la empresa debe realizar juicios profesionales que aborden de manera integral la definición de activo y los criterios de reconocimiento de un activo intangible.

Ahora bien, con la realización de los estudios de DAA e impacto ambiental, así como del servicio de evaluación que presta la autoridad ambiental competente, la empresa no puede demostrar que exista un activo intangible que pueda generar probables beneficios económicos futuros, por lo tanto, los desembolsos correspondientes se reconocerán como gasto en el momento en que se produzcan, y de ninguna manera tendrán parte en el estado de situación financiera.

CONCEPTO No. 20211100113711 DEL 27-12-2021

| | | |
|---|------------------------|---|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Entidades de Gobierno |
| | TEMAS | Otros activos Beneficios a los empleados |
| | SUBTEMAS | Tratamiento contable de las cesantías retroactivas consignadas al fondo de cesantías protección |

| | | |
|---|------------------------|---|
| 2 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Otros activos Beneficios a los empleados |
| | SUBTEMAS | Tratamiento contable de las cesantías retroactivas consignadas al fondo de cesantías protección |

Señora
 JENNIFER ANDREA DÍAZ BELTRAN
 Yumbo, Valle del Cauca

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211100062192 el 16 de noviembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Solicitamos comedidamente aclarar la siguiente duda frente a la contabilización de las cesantías retroactivas que son consignadas al fondo de cesantías protección, ¿Cuál es la cuenta contable para su registro? ¿si están son contabilizadas en el corto o largo plazo?, dado a que en investigaciones realizadas por la entidad, hemos leído que estas son registradas en la cuenta 190202 Recursos entregados en administración.

En este momento estamos registrando las cesantías retroactivas en la cuenta 113390 otros equivalente del efectivo.”

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece en el numeral 5.3. Beneficios a los empleados a largo plazo, lo siguiente:

“CAPÍTULO II. PASIVOS

(...)

5.3. Beneficios a los empleados a largo plazo

5.3.1. Reconocimiento

28. 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 el que los empleados hayan prestado sus servicios.

(...)

30. La entidad reconocerá un pasivo por beneficios a los empleados a largo plazo, junto con su gasto o costo asociado, cuando consuma el beneficio económico o el potencial de servicio procedente del servicio prestado por el empleado a cambio del beneficio otorgado.

31. Adicionalmente, la entidad 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, incluidos los ingresos que produzcan y los recursos que se obtengan producto de su realización.

(...)

5.3.2. Medición

36. En el caso de las cesantías retroactivas a cargo de la entidad, el pasivo por beneficios a los empleados a largo plazo se medirá, como mínimo al final del periodo contable, por el valor que la entidad tendría que pagar si fuera a liquidar esa obligación a esa fecha." (Subrayado fuera del texto)

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución 386 de 2018, modificado por la Resolución 090 de 2020, establece:

"3. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A OTRAS ENTIDADES

(...)

3.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones

Cuando los recursos hagan parte del plan de activos para beneficios a los empleados, la entidad 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.

(...)

Cuando la entidad que administra los recursos informe sobre la gestión realizada con los mismos, la entidad 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 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.” (Subrayado fuera del texto)

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas (CGN) incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, describe la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO, así: “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 posemplejo 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.”

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 en el numeral 5.3. Beneficios a los empleados a largo plazo, lo siguiente:

“CAPÍTULO II. PASIVOS.

(...)

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 posemplejo 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.

(...)

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, incluidos los ingresos que produzcan y los recursos que se obtengan producto de su realización.

(...)

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.” (Subrayado fuera del texto)

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración 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 079 de 2019, modificado por la Resolución 092 de 2020, establece:

“2. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A OTRAS ENTIDADES

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.

(...)

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 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.” (Subrayado fuera del texto)

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas (CGN) incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 139 de 2015 y sus modificaciones, describe la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO, así: “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 posemplejo 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.”

CONCLUSIONES

Las entidades que tengan personal vinculado con el régimen de cesantías retroactivo, deberán constituir un plan de activos como respaldo para la cancelación de la obligación, y en donde los recursos se encuentren depositados hasta la liquidación definitiva y pago de las cesantías. Los activos que se hayan constituido se deberán registrar en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO.

Por lo anterior, dado que la entidad efectuó la consignación de los recursos destinados al pago de cesantías al Fondo de Cesantías Protección, deberá proceder a efectuar la reclasificación de los recursos, para lo cual debitará 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 acreditará la subcuenta 113390-Otros equivalentes al efectivo, de la cuenta 1133-EQUIVALENTES AL EFECTIVO.

Una vez se efectúen pagos parciales o definitivos 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 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.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Concepto No. 20211100000021 del 04-01-2021
20211100002661 del 17-02-2021
20211100005751 del 08-03-2021
20211100018881 del 19-04-2021
20211100061811 del 04-08-2021
20211100086171 del 20-10-2021
20211100114121 del 29-12-2021
20211100106911 del 14-12-2021
20211100111441 del 16-12-2021
20211100112851 del 21-12-2021
20211100114101 del 29-12-2021

2.8 EMISIÓN Y COLOCACIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA

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

2.9 PRÉSTAMOS POR PAGAR

CONCEPTO No. 20211100067511 DEL 19-08-2021

| | | |
|---|------------------------|--|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Préstamos por pagar Otros gastos |
| | SUBTEMAS | Cuenta contable donde se debe reconocer el efecto que la inflación tiene sobre el dinero para el caso de un préstamo por pagar |

Doctor
 HAROLD OSWALDO ROJAS ENCISO
 Contador
 Pijaos Salud EPS Indígena
 Ibagué, Tolima

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211100040672 el 8 de julio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

«Me permito solicitar cual debe ser el procedimiento e identificar en que cuenta contable debo registrar la INDEXACION del capital de una obligación. Toda vez que la indexación no es un interés como lo dice la sala laboral de la corte suprema de justicia en sentencia 46984 del 29 de junio de 2016 con ponencia del magistrado Jorge Mauricio Burgos (y en muchas otras), deja clara esa diferencia, y deja claro que por esa misma diferencia es que estos dos conceptos son excluyentes:

«Al efecto, es conveniente recordar, que si bien es cierto se trata de dos conceptos diferentes, ya que los intereses moratorios previstos en el art. 141 de la Ley 100 de 1993, corresponden a una sanción por mora, es decir, por el pago tardío de la prestación que se ha debido cancelar oportunamente en los términos legalmente dispuestos, en cambio la indexación es la simple actualización de la moneda para contrarrestar la devaluación de la misma por el transcurso del tiempo, dada la generalizada condición inflacionaria de la economía nacional. Sin embargo, también lo es, que tales intereses moratorios se pagan a «la tasa máxima de interés moratorio vigente en el momento en que se efectúe el pago», lo que equivale a una suma considerablemente superior a la corrección monetaria o indexación, que alcanza para cubrir perfectamente la devaluación de la moneda, esto es, que el valor adeudado se «actualice» y mantenga el mismo poder adquisitivo al momento de su pago. De ahí que se entienda, en términos Radicación n° 46984 16 de justicia y equidad, que aplicado el interés moratorio este comprende el valor por indexación.»

La entidad actualmente registra este valor en la cuenta 580439 OTROS INTERESES DE MORA, y requerimos saber si es correcta esta causación o si la INDEXACION se debe llevar como un mayor del pago del Capital, o que cuenta contable se debe afectar para este registro” (Sic)

Adicionalmente, mediante correo electrónico el consultante indica que con indexación se refiere a “reconocer el efecto que la inflación tiene sobre el dinero (...) traer a valor presente un valor pasado reconociendo el efecto de la inflación e incorporando el IPC causado en un determinado tiempo (...) aplicando el IPC sobre el valor inicial de la deuda”.

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 414 de 2014 y sus modificaciones, indican en el numeral 4. Préstamos por pagar, del Capítulo II. Pasivos, lo siguiente:

“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.

(...)

4.4. Medición posterior

6. 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 costo amortizado del préstamo por pagar por la tasa de interés efectiva. La tasa de interés efectiva es aquella que hace equivalentes los flujos contractuales del préstamo con su costo amortizado en la fecha de medición.

7. 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.

8. Los pagos de intereses y de capital disminuirán el valor del préstamo por pagar, afectando el efectivo o equivalentes al efectivo de acuerdo con la contraprestación pagada.” (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, el Catálogo General de Cuentas (CGC) para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP)

mediante la Resolución 139 de 2015 y sus modificaciones, indica que la cuenta 5804-FINANCIEROS, "Representa el valor de los gastos en los que incurre la empresa que se originan en operaciones financieras y por la gestión de los activos y pasivos financieros; 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 conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

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 préstamos por pagar con posterioridad a su reconocimiento, se miden al costo amortizado el cual corresponde al valor inicialmente reconocido más el costo efectivo menos los pagos de capital e intereses.

Para determinar el costo efectivo se multiplica el costo amortizado del préstamo por pagar por la tasa de interés efectiva, la cual hace equivalentes los flujos contractuales del préstamo con su costo amortizado en la fecha de medición.

Debido a que la entidad Pijaos Salud EPS Indígena ajusta el valor del préstamo para reconocer el efecto que la inflación tiene sobre el dinero, debe recalcular en cada periodo la tasa de interés efectiva tomando los flujos contractuales ajustados al IPC. Ahora bien, este ajuste del valor del préstamo debe reconocerse mediante un débito en la subcuenta 580490-Otros gastos financieros de la cuenta 5804-FINANCIEROS y un crédito en la subcuenta correspondiente del grupo 23-PRÉSTAMOS POR PAGAR.

Teniendo en cuenta que este aumento en el valor del préstamo afecta el valor de la cuota, cuando se efectúan los respectivos pagos de intereses y de capital se reconoce una disminución del valor del préstamo por pagar, mediante un débito en la subcuenta correspondiente del grupo 23-PRÉSTAMOS POR PAGAR y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

2.10 CUENTAS POR PAGAR

CONCEPTO No. 20211100009561 DEL 15-03-2021

| | | |
|----------|----------------------------|--|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Cuentas por pagar Provisiones Gasto por deterioro, depreciaciones, agotamiento, amortizaciones y provisiones |
| | SUBTEMAS | Registro de las provisiones por los servicios y tecnologías en salud. |

Doctor
 JAVIER ALONSO ÁLVAREZ SÁNCHEZ
 Subgerente Financiero
 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° 20210010004402, el día 03 de febrero de 2021, mediante la cual consulta:

“El 23 de diciembre de 2019, la Contaduría General de la Nación mediante la Resolución 427, realizó cambios en 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 modificó el catálogo general de cuentas, entre otros para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, del marco normativo de la Resolución 414 de 2014.

Los cambios que introdujo la mencionada Resolución se aplicaron a partir del 31 de diciembre de 2019 y conllevó el traslado de las provisiones para el servicio de salud al grupo 53-DETERIORO, DEPRECIACIONES, AMORTIZACIONES Y PROVISIONES, con la siguiente cuenta y subcuentas:

5372 – PROVISION PARA SERVICIOS DE SALUD

- 537201 – Reserva Técnica Servicios Salud Autorizados
- 537202 – Reserva Técnica Servicios Salud Ocurridos No Conocidos RS
- 537203 – Reserva Técnica por Incapacidades
- 537204 – Servicios de Salud NO PBS
- 537290 – Otras Provisiones para servicios de salud.

El traslado en detalle ha llamado la atención de los entes de control en particular de la Contraloría General de la República, toda vez que al momento de la auditoría suman como ejecución del gasto administrativo el detalle de lo incluido en el grupo 51-DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN y 53-DETERIORO, DEPRECIACIONES,

AMORTIZACIONES Y PROVISIONES, los cuales sumados desbordan el porcentaje máximo de ejecución permitido en el artículo 23 de la Ley 1438 de 2011.

Sobre este particular siempre se ha aclarado que las estimaciones reconocidas en el grupo 53-DETERIORO, DEPRECIACIONES, AMORTIZACIONES Y PROVISIONES no generan salida de efectivo, sin embargo no lo interpretan como gastos ajenos a los administrativos.

Por otro lado, los gastos del grupo 56-DE ACTIVIDADES Y/O SERVICIOS ESPECIALIZADOS reflejan subestimación en su ejecución por la exclusión de los gastos que incluye la cuenta 5372 – PROVISION PARA SERVICIOS DE SALUD.

Por lo expresado se solicita su directriz con el objetivo de concordar la normatividad para armonizar los procedimientos y evitar observaciones innecesarias de los entes de control.”

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

CONSIDERACIONES

El artículo 2.5.2.2.1.2 del Decreto 780 de 2016 Único Reglamentario del Sector Salud y Protección Social, establece que: “Las normas del presente Capítulo aplican a todas las Entidades Promotoras de Salud (EPS) (...)”

Por su parte el artículo 2.5.2.2.1.9 Reservas técnicas, de este mismo Decreto, señala que “Las entidades a que hace referencia el artículo 2.5.2.2.1.2 del presente decreto tienen la obligación de calcular, constituir y mantener actualizadas mensualmente las siguientes reservas técnicas, (...):

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

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

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

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

De igual manera, es importante indicar que mediante Resolución N° 177 del 30 de octubre de 2020, la CGN modificó 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 modificaron 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, con el fin de definir los registros contables que se originan por nuevos hechos

económicos producto de la expedición de regulación de carácter general en lo relacionado con los recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud.

Por su parte, el artículo 8º de la Resolución en comento modifica la descripción y dinámica del Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, y establece que la cuenta 5372-SERVICIOS Y TECNOLOGÍAS EN SALUD, “representa el valor de los gastos estimados que se relacionan con las obligaciones originadas por la prestación de los servicios y tecnologías en 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. Esta cuenta es de uso exclusivo de las Empresas Promotoras de Salud (EPS).”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Para el cierre del período contable de 2020, la entidad debió tener en cuenta la eliminación de los códigos de las subcuentas señaladas en la Resolución 427 de 2019 y la posterior modificación indicada en la Resolución 177 de 2020, ya que esta empezó a regir a partir del 30 de octubre de 2020.

Adicionalmente, la entidad debe dar cumplimiento a lo definido en el Decreto 780 de 2016 Único Reglamentario del Sector Salud y Protección Social, respecto a la constitución de reservas técnicas, así como al procedimiento definido en la Resolución 177 de 2020, por lo que la EPS debe establecer los procedimientos administrativos y financieros para medir y registrar las provisiones por los servicios y tecnologías en salud, en las subcuentas que correspondan a cada concepto de las cuentas 5372-SERVICIOS Y TECNOLOGÍAS EN SALUD, 2732-SERVICIOS Y TECNOLOGÍAS EN SALUD y registrar la obligación real en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2481- ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, una vez se haya producido el proceso de auditoría y la facturación esté en firme.

Por último, la entidad debe tener presente la descripción de la cuenta 5372-SERVICIOS Y TECNOLOGÍAS EN SALUD dada en el CGC, la que corresponde a los valores de los gastos estimados que se relacionan con las obligaciones originadas por la prestación de los servicios y tecnologías en 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; por lo tanto los valores allí registrados no se asocian con valores de la ejecución del gasto administrativo como lo son las cuentas del grupo 51-DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN.

CONCEPTO No. 20211120060091 DEL 21-07-2021

| | | |
|---|----------------------------|---|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Cuentas por pagar |
| | SUBTEMAS | Reconocimiento contable de sentencias judiciales cuando se encuentren ejecutoriadas o en firme |

Doctor
 RUBÉN DARIO TREJOS CASTRILLÓN
 Agente Especial Interventor
 E.S.E. Hospital San Jerónimo
 Montería, Córdoba

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211400040012, el 05 de julio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“PRIMERO: Mediante Resolución Número 000360 del 1 de febrero de 2019, la Superintendencia Nacional de Salud ordenó la posesión inmediata de los bienes, haberes y la Intervención Forzosa Administrativa para Administrar la E.S.E. HOSPITAL SAN JERÓNIMO DE MONTERÍA, identificada con el NIT 891.079.999-5, ubicada en la Carrera 14 #22-200 del municipio de Montería, con la finalidad de garantizar la adecuada prestación del servicio de salud, de conformidad con las normas que rigen el Sistema General de Seguridad Social en Salud y lo dispuesto en el Estatuto Orgánico del Sistema Financiero.

SEGUNDO: Durante la intervención, se procedió a realizar el análisis de los expedientes judiciales que reposaban en el archivo del área jurídica y posterior solicitud al área contable del registro de la provisión, cuentas de orden y pasivo cierto de la entidad.

TERCERO: De la anterior gestión, se pudo identificar que la institución hospitalaria cuenta con 20 sentencias judiciales en contra por un valor aproximado de catorce mil millones de pesos, por concepto de capital, intereses a corte 31 de diciembre de 2020, costas y agencias en derecho.

CUARTO: A la fecha la E.S.E. Hospital San Jerónimo no cuenta con el rubro necesario para expedir los respectivos registros presupuestales de cada una de las obligaciones en mención, por lo que actualmente los valores de estas sentencias están clasificados en los registros contables de la institución como una provisión y no como un pasivo cierto.

(...)

Me permito elevar la siguiente petición de información para que sea absuelta conforme las normas vigentes aplicables al caso concreto en cuanto al registro de sentencias judiciales en los estados financieros conforme los siguientes interrogantes:

- 1. ¿Es necesariamente obligatorio contar con el registro presupuestal de cada sentencia judicial para expedir el acto administrativo de reconocimiento y pago de dicha obligación?*
- 2. En el evento de ser negativa la respuesta a la primera consulta se procede a realizar la siguiente: Al no contar con el acto administrativo de reconocimiento y pago de sentencia judicial y el respectivo registro presupuestal ¿puede el área contable de la institución registrar estas sentencias judiciales como un pasivo cierto?"*

CONSIDERACIONES

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, actualizado según la Resolución 082 de 2021, establece:

“2. DEMANDAS, ARBITRAJES Y CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES INTERPUESTAS O RADICADAS POR TERCEROS EN CONTRA DE LA EMPRESA

2.1. Notificación de la admisión de la demanda o arbitraje, o citación a la audiencia de conciliación extrajudicial

Con la notificación de la admisión de la demanda o arbitraje interpuesto por un tercero en contra de la empresa o con la citación a la audiencia de conciliación extrajudicial, se evaluará la probabilidad de pérdida del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos, con el fin de identificar si existe una obligación remota, posible o probable.

(...)

2.2. Obligación remota

Cuando la empresa establezca que la obligación es remota, esto es, cuando la probabilidad de pérdida del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos 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 litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos 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 litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos es más alta que la probabilidad de no pérdida, la empresa registrará la provisión debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 537302-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS y acreditando 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.

(...)

2.5. Sentencia condenatoria ejecutoriada, laudo arbitral definitivo condenatorio o acta de conciliación extrajudicial

Con la liquidación de la sentencia condenatoria ejecutoriada, laudo arbitral definitivo condenatorio o acta de conciliación extrajudicial, la empresa registrará el crédito judicialmente reconocido, laudo arbitral o acta de conciliación extrajudicial como una cuenta por pagar. Para tal efecto, la empresa comparará el valor provisionado con respecto al de la sentencia condenatoria ejecutoriada, laudo arbitral definitivo condenatorio o acta de conciliación extrajudicial y hará los ajustes que correspondan, teniendo en cuenta lo siguiente:

a) Si el valor liquidado es igual que el valor de la provisión, 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 acreditará la subcuenta 246002-Sentencias o la subcuenta 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES.

b) Si el valor liquidado es mayor que el valor de la provisión, 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 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, de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS.

c) Si el valor liquidado es menor que el valor de la provisión, 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 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 se registró en el periodo contable, o en la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS si el gasto se registró en periodos contables anteriores.

Si los intereses no se tuvieron en cuenta en la estimación de la provisión, se registrarán debitando la subcuenta 580447-Intereses de sentencias o la subcuenta 580453-Intereses de laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, de la cuenta 5804-FINANCIEROS y acreditando la subcuenta 246091-Intereses de sentencias o la subcuenta 246092-Intereses de laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES.

(...)

2.6. Pago de la sentencia condenatoria ejecutoriada, laudo arbitral definitivo condenatorio o acta de conciliación extrajudicial

Con el pago de la sentencia condenatoria ejecutoriada, laudo arbitral definitivo condenatorio o acta de conciliación extrajudicial, la empresa debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el numeral 5.3. 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 219 de 2020, 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 (...)"

CONCLUSIONES

Es necesario precisar que la información contable pública y la presupuestal corresponden a dos sistemas que cuentan con reglas, principios y metodologías de registro diferentes entre sí. Por esta razón, una misma transacción u operación puede tener tratamientos diferenciales entre los dos esquemas, dependiendo de las circunstancias que medien.

La contabilidad financiera tiene un alcance diferente a la contabilidad presupuestal, toda vez que se estructuran sobre bases comprensivas distintas, pero complementarias y conciliables entre sí. Así mismo, la contabilidad financiera permite conocer la situación financiera y el resultado del ejercicio de la entidad contable pública, mientras que la contabilidad presupuestal suministra información de flujos financieros en la vigencia, es decir, registro de caja en ingresos y un particular registro de causación en gastos, situación que lo convierte en un instrumento financiero diferente y, por lo tanto, los resultados arrojados no pueden ser asimilados.

Ahora bien, en atención a que su consulta se elevó con el propósito de que fuera absuelta conforme las normas vigentes aplicables al caso concreto en cuanto al registro de sentencias judiciales en los estados financieros, de conformidad con lo establecido 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, e independientemente de los aspectos de carácter presupuestal, con la liquidación de la sentencia condenatoria ejecutoriada, el Hospital debió registrar el crédito judicialmente reconocido como una cuenta por pagar, y para dicho efecto debió comparar el valor provisionado con respecto al de la sentencia condenatoria ejecutoriada y hacer los ajustes correspondientes.

En virtud de lo anterior, una vez las sentencias por medio de las cuales se condenó al Hospital quedaron en firme, se debieron reconocer las respectivas cuentas por pagar y no se debieron mantener reconocidas como provisiones, ni registradas como pasivos contingentes.

Así las cosas, es pertinente indicar que no haber registrado las cuentas por pagar, corresponde a un error contable que debe corregirse conforme a lo dispuesto en el numeral 4.3. Corrección de errores de periodos anteriores, de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores. Adicionalmente, el Hospital deberá evaluar la materialidad del error, en tanto que, si el hecho económico es material, se deberá efectuar la reexpresión de los estados financieros, aplicando lo establecido en la Norma en mención.

CONCEPTO No. 20211120060851 DEL 28-07-2021

| | | |
|---|------------------------|---|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Cuentas por pagar Asuntos no contemplados en una clasificación específica |
| | SUBTEMAS | Descuentos por concepto de estampillas efectuados a los beneficiarios del pago |

Señores
 INFONTIC S.A.
 Bogotá, D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211400037002 el 17 de junio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Solicitamos nos sea emitido un concepto acerca del manejo contable adecuado de las Estampillas cobradas por algunas entidades públicas y como se manejaría si le descontamos a nuestros proveedores que prestan el servicio el mismo valor de las estampillas cobradas, teniendo en cuenta que la empresa es de economía mixta con el 51% de participación pública y regida por la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones”

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del 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 especial la Resolución 219 del 2020, establece 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. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas (CGC), incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 139 de 2015 y sus modificaciones, describe la cuenta 2436-RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE, así: “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.” (Subrayado fuera de texto)

Igualmente, en el referido CGC se describe la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS “Representa el valor de los recursos recaudados en efectivo, que son de propiedad de otras entidades públicas, entidades privadas o personas naturales. (...)” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

El derecho y el ingreso por concepto de estampilla deberá ser reconocido por la entidad que ostente el control de los recursos, y adquiera el derecho a futuro de recibir un flujo financiero, a través de efectivo y sus equivalentes. Para tal efecto, dicha entidad deberá aplicar los criterios contenidos en el marco normativo aplicable.

De otra parte, Infontic deberá registrar el pasivo por concepto de estampillas, cuando adquiera una obligación con un tercero y espere a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través del efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

Es pertinente señalar que, los descuentos por concepto de estampillas efectuados por Infontic a los proveedores, no les representan un gasto, toda vez que, en el momento en que se detraen los recursos al beneficiario del pago o a los proveedores, se genera un pasivo a favor de la entidad que tiene el control sobre la estampilla. Para ello, debe tenerse en cuenta la modalidad establecida para el cumplimiento del traslado de los recursos.

Así las cosas, si de acuerdo a la normatividad que rige el cobro de las estampillas, Infontic se cataloga como agente de retención, y por lo tanto, debe cumplir con las obligaciones formales como es presentar la respectiva declaración de los descuentos efectuados, en el momento en que se presente el hecho generador deberá reconocer el descuento practicado al beneficiario del pago o a los proveedores 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 las estampillas, Infontic no tiene la connotación de agente de retención, deberá reconocer el descuento practicado al beneficiario del pago o a los proveedores en la subcuenta 240722-Estampillas de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

Con el giro de los recursos a la entidad que tenga el control sobre la estampilla, se debitará la subcuenta 243690-Otras retenciones de la cuenta 2436-RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE o 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.

Por su parte, la entidad que ostente el control y el derecho sobre la estampilla registrará la entrada de los recursos mediante un débito, y acreditará la cuenta por cobrar previamente reconocida.

CONCEPTO No. 20211100093311 DEL 22-11-2021

| | | |
|---|------------------------|--|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Cuentas por pagar Gastos de administración y de operación |
| | SUBTEMAS | Reconocimiento de los equipos que se reciben por medio del Convenio Específico de Cooperación No. 001 para la “prestación del servicio de oftalmología en la red pública de salud del Departamento de Arauca”, celebrado entre el Hospital del Sarare E.S.E. y Hospital San Vicente de Arauca E.S.E. |

Doctora
 ESPERANZA CABALLERO AYALA
 Contadora
 ESE Hospital del Sarare - Saravena
 Saravena, Arauca

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010054722 el 5 de octubre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Como se haría la contabilización de unos equipos que se recibieron por medio de un convenio con el Hospital San Vicente de Arauca, donde nuestro Hospital del Sarare está utilizando los equipos y está facturando el servicio, del servicio facturado debemos entregar al Hospital San Vicente de Arauca el 30% y el 70% si corresponde a ganancia para el Hospital del Sarare; de dicha ganancia saldría para cubrir los costos por deterioro y demás.

¿La pregunta es, si se debe o no contabilizar el ingreso de esos equipos? ¿En caso de que se deba contabilizar como se haría el registro contable?”

CONSIDERACIONES

El Convenio Específico de Cooperación No. 001 para la “prestación del servicio de oftalmología en la red pública de salud del departamento de Arauca”, celebrado entre el Hospital de Sarare E.S.E. y Hospital San Vicente de Arauca E.S.E., establece en sus cláusulas:

“PRIMERA. – Objeto del Convenio: El presente convenio tiene por objeto “LA PRESTACIÓN DEL SERVICIO DE OFTALMOLOGÍA EN LA RED PÚBLICA DE SALUD DEL DEPARTAMENTO DE ARAUCA”.

SEGUNDA. – Obligaciones de las Partes: 1. El HOSPITAL SAN VICENTE DE ARAUCA E.S.E. se obliga a hacer la entrega de los siguientes equipos de Oftalmología al HOSPITAL DE SARARE E.S.E.: a. Una (1) LAMPARA DE

HENDIDURA (...), b. Un (1) MICROSCOPIO (...), c. Un (1) CAMPIMETRO (...), d. Una (1) REGLA BIOMÉTRICA (...) y e. Un (1) FACUEMULSIFICADOR (...) La ficha técnica, características, accesorias, manual de uso, manual operativo, riesgos o posibles efectos adversos, advertencias, precauciones, sistemas y demás especificaciones técnicas y operativas se encuentran contenidas en el ACTA DE ENTREGA DE EQUIPOS DE OFTALMOLOGÍA No. 001-2020, documento que forma parte integral del presente Convenio. f. Realizar el avalúo comercial a los equipos entregados. Dicho documento formará parte integral del presente convenio y será tenido en cuenta para la constitución de las garantías. Por su parte, el HOSPITAL DEL SARARE E.S.E. se compromete a: a. Recibir los equipos de Oftalmología en las condiciones señaladas en el numeral 1º de la Cláusula Segunda del presente Convenio. b. Disponer de los recursos fiscales para la realización de los mantenimientos preventivos, correctivos y reparaciones que sean necesarias, así como instalar las partes requeridas para el normal funcionamiento de los equipos de Oftalmología. Los costos que llegasen a generarse por lo conceptos establecidos en el párrafo anterior, se descontarán de los porcentajes de utilidad que se parten en el presente instrumento. b. Responder por el riesgo sobre los equipos de Oftalmología, incluyendo el transporte de los mismo a las diferentes sedes donde se preste el servicio; siendo, en consecuencia, responsable de emplear el mayor cuidado en la conservación de los mismos y respondiendo hasta por la culpa levísima por el deterioro o daño que no provenga de la naturaleza o uso legítimo del mismo. c. Respetar los acuerdos, instrucciones dadas por el HOSPITAL SAN VICENTE DE ARAUCA E.S.E., sobre la utilización, manejo, uso y operación de los equipos biomédicos entregados, conforme a la Cláusula Segunda del presente Convenio y su Acta de entrega de los equipos biomédicos No. 001-2020. d. Adquirir y mantener actualizadas durante las vigencias del Convenio las pólizas de responsabilidad médica a fin de cubrir cualquier contingencia derivada de la prestación de los servicios de salud. e. Restituir al HOSPITAL SAN VICENTE DE ARAUCA E.S.E. los equipos biomédicos entregados, dentro de los tres (3) días hábiles siguientes al vencimiento y/o a la terminación del presente Convenio, por cualquier causa legal o contractual. Esta entrega se realizará mediante acta que suscriban las partes en donde constará: El estado de funcionamiento de los equipos biomédicos, daños causados, piezas y/o accesorias faltantes y cualquier otra circunstancia que no provenga del uso normal y legítimo de los equipos biomédicos en mención.

Cuarta. Prohibición especial. – El HOSPITAL DEL SARARE E.S.E. no puede negociar, permutar, arrendar ni adelantar ningún tipo de negocio jurídico cuya consecuencia sea la disposición de los equipos biomédicos, puesto que estos son de Propiedad del HOSPITAL SAN VICENTE DE ARAUCA E.S.E. reconocimiento la propiedad de los mismos frente a terceros y obligándose a oponerse a medidas de embargo o cautelares que pretendan efectuarse en relación con el presente Convenio. (...)

SÉPTIMA. – Distribución de ingresos. El total de la facturación generada por el HOSPITAL DEL SARARE E.S.E. por concepto de prestación de servicios especializados de oftalmología en uso de los equipos entregados a través del presente Convenio, serán distribuidos entre las partes así: 1. El SETENTA POR CIENTO (70%) para el HOSPITAL DEL SARARE E.S.E. y 2. El restante TREINTA POR CIENTO (30%) a favor del HOSPITAL SAN VICENTE DE ARAUCA E.S.E. Parágrafo Único. A partir de la fecha en que se elabore el informe señalado en la cláusula sexta del presente Convenio, el HOSPITAL DEL SARARE E.S.E. cuenta con treinta (30) días calendario para cancelar al HOSPITAL SAN VICENTE DE ARAUCA E.S.E. el porcentaje que le corresponde del total facturado. (...)

Noveno- Duración. El presente Convenio entrará en vigor tras su firma y estará vigente por un periodo de UN (1) año. (...)" (Subrayado fuera del texto)

El Marco Conceptual para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014 modificado por la Resolución 168 de 2020, señala:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

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.

(...)

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

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

6.1.1. 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.

(...)

55. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, la empresa debe realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.” (Subrayado fuera del texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Estados Financieros 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:

“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.

(...)

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.

(...)

13.3. Arrendamientos operativos

13.3.2. Contabilización para el arrendatario

13.3.2.1. Reconocimiento y medición

40. Cuando el arrendamiento se clasifique como operativo, el arrendatario no reconocerá el activo arrendado en sus estados financieros.

41. Las cuotas derivadas de los arrendamientos operativos (excluyendo lo que se pague por servicios tales como seguros o mantenimientos) se reconocerán como cuenta por pagar y gasto de forma lineal durante el transcurso del plazo del arrendamiento, incluso si los pagos no se realizan de tal forma. Esto, a menos que otra base sistemática de reparto resulte más representativa para reflejar adecuadamente el patrón temporal de los beneficios del arrendamiento.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con el Marco Conceptual, 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, se deberá evaluar el trasfondo de su clausulado y 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, quién tiene el derecho de propiedad de los recursos, cuál es la contraprestación directa por parte del contratista, recursos o bienes entregados únicamente para su administración, la existencia de condiciones que de no cumplirse implican la devolución de los recursos, entre otros.

Igualmente, el mencionado Marco señala que los activos son recursos controlados, como resultado de un evento pasado y de los cuales se espera generar beneficios económicos futuros, donde para determinar el control se evalúan, entre otros aspectos, los que otorgan un derecho a usar un bien para producir o vender bienes o servicios, ceder el uso para que un tercero produzca o venda bienes o servicios, convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, beneficiarse de la revalorización de los recursos, o recibir una corriente de flujos de efectivo.

Por otra parte, conforme a lo señalado por la Norma de arrendamientos, 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.

Teniendo en cuenta lo anterior, si bien el convenio objeto de consulta tiene por objeto la prestación del servicio de oftalmología en la red pública de salud del Departamento de Arauca, al analizar la esencia económica contenida en sus cláusulas, se evidencia un arrendamiento de los equipos que permiten la prestación del servicio, por lo cual, el reconocimiento contable del convenio debe efectuarse a la luz de la Norma de arrendamientos.

Los arrendamientos se clasifican dependiendo de la transferencia de los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo que haga el arrendador al arrendatario, en:

- Arrendamiento financiero, cuando el arrendador transfiere, sustancialmente al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo, con independencia de que su propiedad legal no sea trasladada.
- Arrendamiento operativo, cuando el arrendador no transfiere, sustancialmente al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo.

Así pues, al realizar un análisis al convenio se evidencia que si bien el Hospital del Sarare asume los riesgos y beneficios asociados al uso de los elementos para la prestación del servicio de oftalmología, este debe respetar los acuerdos e instrucciones dadas por el Hospital San Vicente de Arauca en lo que concierne al uso, manejo y operación, así como tener prohibido negociar, permutar, arrendar o disponer de estos recursos; adicional a que al final del plazo no se transferirá la propiedad del activo, ni se tiene la opción de compra por un precio suficientemente inferior al valor razonable, y no se contempla el uso de los activos por la mayor parte de la vida económica del activo; es decir, el convenio cumple con las características para su reconocimiento como arrendamiento operativo.

En consecuencia, los activos no serán objeto de reconocimiento en los estados financieros del Hospital de Sarare, pues únicamente reconocerá la contraprestación correspondiente al 30% del total de la facturación por concepto de la prestación de servicios especializados de oftalmología, mediante un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 6310-SERVICIOS DE SALUD, y un crédito en la subcuenta 249058-Arrendamiento operativo, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

CONCEPTO No. 20211100113201 DEL 23-12-2021

| | | |
|---|----------------------------|---|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Entidades de Gobierno |
| | TEMAS | Patrimonio de las entidades de gobierno |
| | SUBTEMAS | Procedimiento contable para el reconocimiento de la distribución de los resultados de ejercicios anteriores de una entidad pública descentralizada. |

| | | |
|---|----------------------------|---|
| 2 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Cuentas por pagar Patrimonio de las empresas |
| | SUBTEMAS | Procedimiento contable para el reconocimiento de la distribución de los resultados de ejercicios anteriores de una entidad pública descentralizada. |

Doctora
 LISBETH YOHANA ALBA CAMARGO
 Contadora Pública
 Tunja, Boyacá.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211200061862 el 12 de noviembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

¿Cómo es el proceso contable al momento de distribuir las utilidades acumuladas de ejercicios anteriores de una entidad pública descentralizada? ¿Cuál es el tratamiento y qué cuentas contables afectará dicha distribución? esto se realiza con el fin de tener liquidez para la entidad.

CONSIDERACIONES

1. Consideraciones sobre la competencia de la CGN y definición de entidades descentralizadas

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:

- 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.” (Subrayado fuera de texto)

La Ley 489 de 1998, “Por la cual se dictan normas sobre la organización y funcionamiento de las entidades del orden nacional, se expiden las disposiciones, principios y reglas generales para el ejercicio de las atribuciones previstas en los numerales 15 y 16 del artículo 189 de la Constitución Política y se dictan otras disposiciones”, señala:

“ARTÍCULO 68. Entidades descentralizadas. Son entidades descentralizadas del orden nacional, los establecimientos públicos, las empresas industriales y comerciales del Estado, las sociedades públicas y las sociedades de economía mixta, las superintendencias y las unidades administrativas especiales con personería jurídica, las empresas sociales del Estado, las empresas oficiales de servicios públicos y las demás entidades creadas por la ley o con su autorización, cuyo objeto principal sea el ejercicio de funciones administrativas, la prestación de servicios públicos o la realización de actividades industriales o comerciales con personería jurídica, autonomía administrativa y patrimonio propio. Como órganos del Estado aun cuando gozan de autonomía administrativa están sujetas al control político y a la suprema dirección del órgano de la administración al cual están adscritas.”

2. Consideraciones sobre el 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 533 de 2015 y modificada por la Resolución 167 de 2020, contiene dentro de los principios de contabilidad pública la esencia sobre forma, señalando que “las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta debe primar cuando exista conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.”

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas (CGC), incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, describe la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, así: “Representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de ser absorbido.” Además, establece que se debita, entre otras, por: “El valor de los excedentes financieros distribuidos por las entidades, de acuerdo con lo dispuesto por el máximo órgano social u organismo competente.”

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

El Marco Conceptual 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 modificada por la Resolución 168 de 2020, contiene dentro de los principios de contabilidad pública la esencia sobre forma, señalando que “las transacciones y otros hechos económicos de las empresas se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta debe primar cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.”

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas (CGC), incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 139 de 2015 y sus modificaciones, describe la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, así: “Representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de ser absorbido”. Además, establece que se debita, entre otras, por: El valor de distribución dispuesto por el máximo órgano social u organismo competente. El valor de los excedentes financieros distribuidos por las empresas no societarias, de acuerdo con la normatividad vigente.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Con base en lo establecido en los literales i) y j) del artículo 4 de la Ley 298 de 1996, son funciones de la CGN emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por esta, por lo cual, esta Entidad es autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa. Razón por la cual, la CGN no es competente para pronunciarse sobre el procedimiento administrativo de distribución de utilidades de una entidad descentralizada.

De acuerdo con lo establecido en los Marcos Conceptuales de las Entidades de Gobierno y de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, para que la información financiera cumpla con las características cualitativas de Relevancia y Representación Fiel, es necesario que las entidades o empresas observen los principios de contabilidad, entre los cuales se destaca el principio de Esencia sobre Forma mediante el cual las transacciones y otros hechos económicos de las entidades o empresas se reconocen atendiendo a su esencia económica.

Así las cosas, la distribución de utilidades acumuladas se reconocerá en el Estado de Situación Financiera cuando la decisión haya sido tomada por el máximo organismo de la entidad o empresa y el proyecto de distribución de utilidades estipule el destino de los recursos, de la siguiente manera, según corresponda:

a. Constitución de reservas

Si se trata de una entidad que se encuentra bajo el ámbito de aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, la constitución de la reserva se realizará debitando la subcuenta 310901-Utilidades o excedentes acumulados de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3114-RESERVAS.

Mientras que, si se trata de una empresa que se encuentra bajo el ámbito de aplicación del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, debitará la subcuenta 322501-Utilidades o excedentes acumulados de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 3215-RESERVAS

b. Distribución de utilidades en dividendos y participaciones

Si es una Entidad de Gobierno, reconocerá los dividendos y participaciones decretados mediante un débito en la subcuenta 310901-Utilidades o excedentes acumulados de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3116-DIVIDENDOS Y PARTICIPACIONES DECRETADOS EN ESPECIE.

Por su parte, si es una Empresa que no Cotiza en el Mercado de Valores, y que no Capta ni Administra Ahorro del Público, debitará la subcuenta 322501-Utilidades o excedentes acumulados de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 3220-DIVIDENDOS Y PARTICIPACIONES DECRETADOS EN ESPECIE, o la subcuenta 249056-Dividendos y participaciones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR si se decreta el pago de dividendos y participaciones en efectivo.

CONCEPTO No. 20211100114181 DEL 29-12-2021

| | | |
|----------|----------------------------|--|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, que Captan o Administran Ahorro del Público. |
| | TEMAS | Cuentas por pagar Otros gastos Asuntos no contemplados en una clasificación específica |
| | SUBTEMAS | Reconocimiento contable de los intereses de mora en el pago de las multas y sanciones. |

Doctora
 MARÍA EUGENIA CENTENO ORTÍZ
 Contadora Publica
 Empresas Públicas-Sabana de Torres (ESPUSATO E.S.P.)
 Sabana de Torres, Santander

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010063832 el 26 de noviembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta señala:

“Atendiendo el cumplimiento del nuevo marco técnico normativo Resolución 414 de 2014, se generan las siguientes inquietudes con respecto al registro contable de los intereses que por Multas, Sanciones e Impuestos y Contribuciones se deben registrar, esto a fin de evitar diferencia en el reporte de la reciprocas.

1. ¿En qué momento la Empresa de Servicios Públicos debe causar los intereses por concepto de Multas, sanciones, que la entidad debe pagar a los diferentes entes, por el no pago oportuno de las obligaciones. Es decir, se debe registrar en el momento del pago la totalidad de los intereses generados, o deben irse causando anualmente, si dicha obligación pasa varias anualidades?

2. Que cuentas se deben manejar en la causación?”

Mediante llamada telefónica, la consultante amplía el contexto de la consulta indicando que las multas y sanciones más recurrentes son impuestas por la Corporación Autónoma Regional (CAR) del departamento por temas ambientales, teniendo en cuenta que la entidad no ha realizado los pagos oportunamente, esta entidad (CAR) ha cobrado intereses moratorios, los cuales la entidad ha reconocido dentro de sus estados financieros.

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 modificado por la Resolución N° 168 de 2020, sobre el principio de contabilidad pública de devengo, indica:

“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)

Así mismo, el Marco Conceptual antes referido en los numerales 6.1.2. Pasivos y 6.1.6. Gastos, establece:

“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.

57. Al evaluar si existe o no una obligación presente, la empresa debe tener en cuenta, con base en la información disponible, la existencia de un suceso pasado que dé lugar a la obligación a partir de la cual la empresa tiene poca o ninguna alternativa de evitar la salida de recursos. Cuando existan dudas sobre la existencia de una obligación presente, la empresa debe evaluar la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar al reconocimiento de un pasivo.

(...)

61. 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 del pago en efectivo, la transferencia o traslado de otros activos, la prestación de servicios, la sustitución de esa obligación por otra, conversión de la obligación en patrimonio y la prescripción de la obligación de acuerdo con la normativa sobre la materia.

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.” (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, incorporadas al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 414 de 2014 y modificado por la Resolución 219 de 2020, señala en los numerales 3.1. Reconocimiento y 3.5. Baja en cuentas de la norma de Cuentas por pagar 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.

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. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas (CGC) incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 139 de 2015 y sus modificaciones, describe las siguientes cuentas contables así:

2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR “Representa el valor de las obligaciones contraídas por la empresa, en desarrollo de sus actividades diferentes a las enunciadas en las cuentas anteriores.”

5804-FINANCIEROS “Representa el valor de los gastos en los que incurre la empresa que se originan en operaciones financieras y por la gestión de los activos y pasivos financieros; así como el valor de los gastos originados por el reconocimiento del valor del dinero en el tiempo en los pasivos no financieros.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Para la preparación de la información financiera se deben observar las pautas que orientan el proceso contable, en especial el principio de Devengo, donde la empresa reconoce los hechos económicos 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, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho incide en los resultados del período.

En este sentido, los intereses de mora en el pago de las multas y sanciones impuestas por la CAR se deben reconocer en el estado de situación financiera cuando surja la obligación, esto es, cuando se configure un pasivo y una cuenta por pagar, mediante un débito en la subcuenta 580439-Otros intereses de mora de la cuenta 5804-FINANCIEROS, y un crédito en la subcuenta 249044-Otros intereses de mora de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Con el pago de los intereses de mora al respectivo ente, la empresa debe dar de baja en cuentas la cuenta por pagar previamente reconocida, toda vez que, una cuenta por pagar se extingue cuando, entre otras cosas, la obligación se pague. Para esto, la empresa debe debitar la subcuenta 249044-Otros intereses de mora de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, y acreditar la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Concepto No. 20211100061161 del 29-07-2021

20211100075581 del 14-09-2021

20211100086171 del 20-10-2021

20211100109901 del 15-12-2021

2.11 BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

CONCEPTO No. 20211100001151 DEL 01-02-2021

| | | |
|---|------------------------|---|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Beneficios a los empleados |
| | SUBTEMAS | Tratamiento contable de recursos recibidos por concurrencia en la financiación del pasivo pensional |

Doctora
 ADIELA AGUDELO GÓMEZ
 Contadora Pública
 E.S.E. Hospital San Juan de Dios de Cocorná

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20210010001332, el día 18 de enero de 2021, mediante la cual consulta el tratamiento contable de los recursos recibidos en virtud de un convenio de concurrencia suscrito con la Nación, considerando que la E.S.E. Hospital San Juan de Dios de Cocorná ha venido cubriendo con recursos propios las obligaciones a financiar con los recursos de dicho convenio y que la Empresa Social del Estado no ha registrado el cálculo actuarial.

CONSIDERACIONES

La Norma de beneficios a los empleados, del 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 establece que “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.” (Subrayado fuera de texto)

Las pensiones a cargo de la Empresa Social del Estado (E.S.E.) constituyen un beneficio posempleo, de acuerdo con la normativa contable. En tal sentido esta prescribe:

5.2. Beneficios posempleo

5.2.1. Reconocimiento

11. Se reconocerán como beneficios posempleo aquellos beneficios, distintos de los de terminación del vínculo laboral, que se paguen después de completar el periodo de empleo.

12. Entre los beneficios posempleo se incluyen: a) las obligaciones pensionales a cargo de la empresa relacionadas con sus empleados, así como aquellas que, por disposiciones legales, hayan sido asumidas por esta; y (...) (Subrayado fuera de texto).

De conformidad con la normativa contable vigente, la entidad empleadora o responsable del pasivo pensional debe reconocer el pasivo a través del cálculo actuarial. Dicho cálculo actuarial debió reconocerse en la E.S.E, al momento de la transición al Marco normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, afectando el patrimonio, como impacto por la transición al nuevo marco normativo (anexo de la Resolución 414 de 2014).

No obstante lo anterior, si, como se observa en su consulta, la E.S.E no ha reconocido a la fecha el cálculo actuarial, deberá incorporarlo reconociendo un error contable. Para tal efecto debitará la subcuenta 322502-Pérdidas o déficit acumulados de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y acreditará la subcuenta que identifique el cálculo actuarial correspondiente de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO – PENSIONES, tomando el cálculo actuarial más reciente del que se disponga.

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, en relación con la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES:

DESCRIPCIÓN

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

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

(...) 5- El menor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.

SE ACREDITA CON:

(...) 3- El mayor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.

Si adicionalmente, como se estipula en el convenio que anexó a su consulta, se tienen obligaciones por concepto de cesantías, la estimación de este pasivo debe ser reconocida en la E.S.E. Si las obligaciones por cesantías corresponden a cesantías retroactivas, se deberán reconocer en la subcuenta 251204-Cesantías retroactivas de la cuenta 2512-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO. Si por el contrario, corresponden a obligaciones por cesantías que no tienen el carácter de retroactivas, deberán reconocerse en la subcuenta 251102-Cesantías de la cuenta BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO. Si a la fecha estas obligaciones no han sido incorporadas en la contabilidad de la E.S.E., deberán reconocerse debitando la subcuenta 322502-Pérdidas o déficit acumulados de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES

y acreditando la subcuenta que identifique el pasivo por cesantías que corresponda. Lo anterior en virtud de las consideraciones precedentes en relación con los errores contables.

Una vez incorporadas las obligaciones por los diferentes conceptos, la E.S.E. deberá reconocer los activos que financian las obligaciones pensionales y las obligaciones por concepto de cesantías. Entre estos activos podemos tener:

- Los derechos en fideicomiso por los recursos en patrimonios autónomos que financien obligaciones pensionales, los cuales se actualizarán con base en la información reportada por la fiduciaria o la entidad que actúa como fideicomitente, según sea el caso.
- Los derechos existentes por concurrencia para el pago del pasivo pensional, de los cuales son beneficiarias las empresas del sector salud.
- Los recursos monetarios o no monetarios que la empresa administre, cuya destinación exclusiva es la de financiar el pasivo pensional a su cargo.

El plan de activos para beneficios posempleo (pasivos pensionales) se registra en la subcuenta que identifique el tipo de activo de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO. En relación con el plan de activos para financiar cesantías, este se reconocerá en la subcuenta que identifique el tipo de activo de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO.

De igual manera, atendiendo las anteriores consideraciones, si el plan de activos, a la fecha no ha sido reconocido por la E.S.E., deberá procederse a su incorporación, reconociendo un error contable. Para tal efecto se debitarán las subcuentas y cuentas que identifican el plan de activos y se acreditará la subcuenta 322501- Utilidad o excedente del ejercicio de la cuenta 3225- RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Así las cosas, una vez se han reconocido en la contabilidad de la E.S.E. los pasivos por pensiones y por cesantías y los activos que financian dichas obligaciones, con la nómina de pensiones o con la exigibilidad de las cesantías, la E.S.E. deberá reconocer estas obligaciones exigibles para lo cual debitará el pasivo estimado (cálculo actuarial correspondiente a cada pasivo) y acreditará la subcuenta y cuenta correspondiente a la nómina de pensionados o a las cesantías exigibles.

Cuando la E.S.E. efectúe el pago de la nómina de pensionados o extinga obligaciones por cesantías debitará la subcuenta que identifica el pasivo que se cancela y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, si la E.S.E. paga con recursos directamente de sus cuentas bancarias, o la subcuenta que corresponda de la cuenta del plan de activos, si está realizando el pago con recursos de dicho plan.

Atendiendo de manera puntual lo planteado en su consulta, de conformidad con lo establecido en el convenio de concurrencia anexo, y en consonancia con lo expuesto antes, la E.S.E. como beneficiaria de la concurrencia, reconoce en el plan de activos correspondiente el derecho por concurrencia. En el caso de los pagos que ha realizado la E.S.E., con sus propios recursos, a la espera del giro de los recursos de la concurrencia, la E.S.E. debe reconocer un derecho de reembolso en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1990-DERECOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS.

Una vez las entidades concurrentes (Nación, representada por el Ministerio de Salud y Protección Social; el Departamento de Antioquia y el municipio de Cocorná), desembolsen los recursos por concepto de la concurrencia, la E.S.E. San Juan de Dios de Cocorná debita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, si los recursos de la concurrencia se reciben directamente en las cuentas bancarias de la E.S.E. o la subcuenta que identifique el derecho en fideicomiso dentro del plan de activos, si los recursos se giran al patrimonio autónomo, y acredita la subcuenta 190408-Derechos por concurrencia para el pago de pensiones de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO o la subcuenta que corresponda de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS, en este el último caso, cuando la E.S.E. ha realizado pagos de obligaciones con sus recursos y, producto de la concurrencia, tenga derecho al reembolso de estos.

Finalmente, con el pago de las obligaciones correspondientes, se debitará el pasivo que corresponda por la nómina que se cancela y se acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, si la obligación se cancela con los recursos de las cuentas bancarias de la E.S.E., o la subcuenta que identifique el derecho en fideicomiso del plan de activos, si se cancelan las obligaciones directamente desde el patrimonio autónomo.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

- 1- La E.S.E. San Juan de Dios de Cocorná, como responsable del pasivo de sus trabajadores activos y de sus ex trabajadores, deberá incorporar el cálculo actuarial correspondiente a cada concepto. Para tal fin, considerando que ello debió hacerse en períodos precedentes, debitará el patrimonio afectando la cuenta 3225- RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y acreditará el pasivo que identifique el cálculo actuarial correspondiente a la obligación que se estima a través del mismo.
- 2- En relación con los recursos de la concurrencia, estos constituyen un derecho a favor de la entidad beneficiaria de la misma, en el caso planteado, la E.S.E. San Juan de Dios de Cocorná. En consecuencia, esta entidad debe reconocer en el plan de activos los derechos correspondientes a la concurrencia, con cada una de las entidades concurrentes, de conformidad con los valores definidos en el convenio. Si a la fecha, la E.S.E. no ha reconocido esos derechos, deberá incorporarlos afectando el plan de activos y la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.
- 3- En el caso de las obligaciones que la E.S.E., como entidad beneficiaria de la concurrencia, ha pagado con sus recursos y, producto de la concurrencia, tenga derecho al reembolso de estos, deberá reconocer el derecho de reembolso afectando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS. De igual manera, si este derecho de reembolso no ha sido reconocido, deberá reconocerse afectando la cuenta 3225- RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.
- 4- Los recursos desembolsados por las entidades concurrentes deberán registrarse debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, si los recursos de la concurrencia se reciben directamente en las cuentas bancarias de la E.S.E., o la subcuenta que identifique el derecho en fideicomiso dentro del plan de activos, si los recursos se giran al patrimonio autónomo, y

acreditando la subcuenta correspondiente de la cuenta que identifica el derecho por concurrencia, o la subcuenta que corresponda de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS, en este el último caso, cuando la E.S.E. ha realizado el pago de obligaciones con sus recursos y, producto de la concurrencia, tenga derecho al reembolso de estos.

- 5- El pago de la nómina por las obligaciones, se registra debitando el pasivo que se cancela por dicha nómina y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, si la obligación se cancela con los recursos de las cuentas bancarias de la E.S.E., o la subcuenta que identifique el derecho en fideicomiso del plan de activos, si se cancelan las obligaciones directamente desde el patrimonio autónomo.

CONCEPTO No. 20211120006151 DEL 09-03-2021

| | | |
|----------|------------------------|---|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Beneficios a los empleados |
| | SUBTEMAS | Reconocimiento de las cesantías retroactivas cuando los quinquenios forman parte de la base salarial para su liquidación. |

Doctora
 LUZ MARY CÁRDENAS HERRERA
 Gerente General
 Lotería de Bogotá
 Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20211400002642, el día 25 de enero de 2021, mediante la cual solicita lo siguiente:

“1. La Lotería de Bogotá tiene dentro de su convención colectiva el reconocimiento de quinquenios cuando estos son cancelados a trabajadores con régimen de cesantías retroactivas, ellos de inmediato solicitan retiros de cesantías porque los quinquenios forman base salarial para la liquidación de las cesantías, y por consiguiente ellos quedan debiendo cesantías en la liquidación del siguiente año o cuando se retiran al año siguiente de haber liquidado cesantías parciales con base sobre el quinquenio.

Entonces actualmente tenemos varios trabajadores que tiene saldo negativo de cesantías que maneja el área de talento humano, pero no es reflejado en la contabilidad, la pregunta es ¿debe ser reflejado este saldo negativo en la contabilidad y si es así, como sería su causación?

2. ¿sino se refleja en la contabilidad debe ser informado en las notas a los estados financieros y en que nota?”

Me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Los párrafos 29 y 31 del numeral 5.3.1. Reconocimiento de la Norma de Beneficios a los Empleados del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público (MNE), establecen:

“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.

(...)

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”. (Subrayado fuera de texto)

En párrafo 37 del numeral 5.3.2. Medición de la Norma de Beneficios a los Empleados del MNE, señala:

“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”. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Las cesantías retroactivas corresponden a un auxilio que debe pagar el empleador al trabajador, correspondiente a un mes de salario por cada año de servicio y proporcionalmente por fracción de año, al momento de su retiro, terminación del contrato, o mediante entrega parcial en los casos permitidos por la legislación. Dicho auxilio se entrega como contraprestación a los servicios prestados por los empleados acogidos al régimen tradicional de cesantías, durante el tiempo laborado.

Con base en la normativa contable, las cesantías retroactivas se deben reconocer como beneficios a los empleados de largo plazo, toda vez que corresponden a obligaciones de pago que vencen después de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en el que los funcionarios públicos hayan prestado sus servicios.

Por lo anterior, la entidad reconocerá mensualmente las cesantías retroactivas, debitando la subcuenta 510708-Cesantías retroactivas, de la cuenta 5107-PRESTACIONES SOCIALES y acreditando la subcuenta 251204-Cesantías retroactivas de la cuenta 2512-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO. La medición se deberá realizar de acuerdo con la Norma de beneficios a los empleados, tomando el valor que la entidad tendría que pagar si fuera a liquidar esa obligación en esa fecha.

Es necesario precisar que periódicamente la entidad ajustará el pasivo, teniendo en cuenta los cambios en los factores para la liquidación de las cesantías, por lo cual se ajustará el pasivo por beneficios a los empleados a largo plazo afectando las subcuentas 510708-Cesantías retroactivas de las cuentas 5107-PRESTACIONES SOCIALES y acreditando la subcuenta 251204-Cesantías retroactivas de la cuenta 2512-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO.

Ahora bien, para el caso particular consultado, con la liquidación parcial de las cesantías retroactivas, es posible que la entidad no esté efectuando el ajuste del valor del pasivo antes de registrar el pago de las cesantías retroactivas, generando un saldo negativo de la subcuenta 251204-Cesantías retroactivas de la cuenta 2512-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO.

Por lo tanto, es necesario realizar la actualización del pasivo por cesantías retroactivas de forma periódica para reflejar la realidad económica de la obligación. Si, en el momento de la liquidación parcial de las cesantías, persiste alguna diferencia con el valor reconocido en el pasivo, la diferencia se registrará afectando el gasto y el pasivo de cesantías retroactivas.

Una vez se efectúen pagos parciales o definitivos de las cesantías retroactivas 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 190202-Recursos entregados en administración de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO.

CONCEPTO No. 20211100061481 DEL 02-08-2021

| | | |
|----------|------------------------|--|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Beneficios a los empleados |
| | SUBTEMAS | Reconocimiento y presentación de las cesantías retroactivas |

Señor
 HENRY GREGORIO ORTEGA MOLINA
 Cúcuta, Norte de Santander

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010036562 el día 17 de junio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Las Empresas sociales del estado (ese) tienen cuenta global para el manejo de cesantías retroactivas, esta cuenta global que son recursos de la ese debo presentarlos en el balance? y en que cuenta?”

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, señala:

“5. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

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.

(...)

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, incluidos los ingresos que produzcan y los recursos que se obtengan producto de su realización.

(...)

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.

(...)

5.3.3. Presentación

39. La empresa presentará en el estado de situación financiera un valor neto en el pasivo, cuando el valor reconocido por beneficios a los empleados a largo plazo sea mayor que el valor de los activos que hacen parte del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo, o un valor neto en el activo, cuando el valor de los activos que hacen parte del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo sea mayor que el valor reconocido por beneficios a los empleados a largo plazo.”

CONCLUSIONES

Las cesantías retroactivas corresponden a un auxilio que debe pagar el empleador al trabajador, correspondiente a un mes de salario por cada año de servicio y proporcionalmente por fracción de año, al momento de su retiro, terminación del contrato, o mediante entrega parcial en los casos permitidos por la legislación. Dicho auxilio se entrega como contraprestación a los servicios prestados por los empleados acogidos al régimen tradicional de cesantías, durante el tiempo laborado.

Con base en la normativa contable, las cesantías retroactivas se deben reconocer como beneficios a los empleados de largo plazo, toda vez que corresponden a obligaciones de pago que vencen después de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en el que los funcionarios públicos hayan prestado sus servicios.

Su reconocimiento se efectúa debitando las subcuentas 510708-Cesantías retroactivas de la cuenta 5107-PRESTACIONES SOCIALES o 520807-Cesantías retroactivas de la cuenta 5208-PRESTACIONES SOCIALES; y acreditando la subcuenta 251204-Cesantías retroactivas de la cuenta 2512-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A

LARGO PLAZO. La medición se deberá realizar de acuerdo con la Norma de beneficios a los empleados, tomando el valor que la entidad tendría que pagar si fuera a liquidar esa obligación en esa fecha.

Con posterioridad, la entidad ajustará el valor de este pasivo, teniendo en cuenta los cambios en los factores para la liquidación de las cesantías, por lo cual se ajustará el pasivo por beneficios a los empleados a largo plazo afectando las subcuentas 510708-Cesantías retroactivas de las cuentas 5107-PRESTACIONES SOCIALES o 520807-Cesantías retroactivas de la cuenta 5208-PRESTACIONES SOCIALES; y acreditando la subcuenta 251204-Cesantías retroactivas de la cuenta 2512-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO.

Adicionalmente, si la empresa cuenta con recursos que se destinan exclusivamente al pago del pasivo por dichos beneficios, incluidos los ingresos que produzcan y los recursos que se obtengan producto de su realización, se reconocerán de manera separada en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO.

Ahora bien, la presentación de la obligación y del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo, en el estado de situación financiera, se efectuará por su valor neto, por lo cual si el valor reconocido por beneficios a los empleados a largo plazo es mayor que el valor de los activos que hacen parte del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo, se presentará en el pasivo; si por el contrario, el valor de los activos que hacen parte del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo es mayor que el valor reconocido por beneficios a los empleados a largo plazo, la diferencia se presentará en el activo.

CONCEPTO No. 20211100068771 DEL 26-08-2021

| | | |
|---|------------------------|---|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro de Público |
| | TEMAS | Beneficios a los empleados Asuntos no contemplados en una clasificación específica |
| | SUBTEMAS | Reconocimiento contable de los aportes faltantes de las cotizaciones al Sistema General de Pensiones correspondientes a los periodos de abril y mayo de 2020, cuyos pagos se hicieron parcialmente en virtud de lo dispuesto en el artículo 3 del Decreto Legislativo 558 de 2020, declarado inexecutable por la Corte Constitucional en la sentencia C-258/20, así como el pago a realizar en atención al Decreto 376 de 2021. |

Doctor
 CÉSAR AUGUSTO ALONSO DÍAZ
 Profesional especializado de Recursos Financieros
 E.S.E. Hospital Federico Lleras Acosta de Ibagué
 Ibagué, Tolima

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010041682, el 15 de julio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Con el Decreto Ley 558 del 15 de abril de 2020, el Gobierno nacional permitió a las empresas disminuir, de forma opcional, sus aportes al sistema general de pensiones del 16 % al 3 % durante los meses de abril y mayo. Este 3% debía ser asumido en un 75% por el empleador y el 25% restante por el empleado.

Sin embargo, a través de sentencia C-258/20 la Corte Constitucional se pronunció sobre la exequibilidad del decreto 678 de 2020 diciendo que: “La inexecutable del decreto bajo estudio se adopta con efectos retroactivos desde la fecha de su expedición.

Por tal razón, las personas naturales y jurídicas deberán efectuar el pago de los montos dejados de aportar en el plazo razonable que señale el gobierno en ejercicio de sus facultades. El Gobierno Nacional deberá adoptar e implementar las medidas que correspondan para recaudar los aportes teniendo en cuenta, entre otros elementos, plazos y modalidades de pago razonables. Los valores dejados de pagar no causarán intereses de ningún tipo sino a partir de la nueva fecha de pago que adopte el Gobierno Nacional, por cuanto el no pago completo de los aportes se encontraba autorizado legalmente por el decreto declarado inexecutable” Teniendo en cuenta que el gobierno aún no ha emitido un lineamiento sobre cómo se aportarán los montos faltantes de las cotizaciones al Sistema General de Pensiones correspondientes a los periodos de abril y mayo del 2020, surgen las siguientes consultas:

1) *(Sic) De acuerdo a nuestro juicio y experticia, consideramos cargarlo a la cuenta contable 3225 Resultados de Ejercicios Anteriores, es correcta esta apreciación?*

2) *¿Puede manejarse en la cuenta Costos y Gastos de la vigencia 2021?*

Por favor nos pueden suministrar concepto, directriz, guía o procedimiento que haya generado la Contaduría General de la Nación con respecto al tratamiento contable más adecuado.”

CONSIDERACIONES

El artículo 1° del Decreto de Presidencia de la República de Colombia 376 de 2021, mediante el cual se implementan medidas para realizar el pago de las cotizaciones al Sistema General de Pensiones por los periodos correspondientes a abril y mayo de 2020, de los que fueron exonerados los empleadores y trabajadores independientes a través del Decreto Legislativo 558 de 2020, y en cumplimiento de lo ordenado en la Sentencia C-258 2020 de la Honorable Corte Constitucional, establece:

“Artículo 1. Adiciónese el Capítulo 5 al Título 3 de la Parte 2 del Libro 2 del Decreto 1833 de 2016. por el cual se compilan las normas del Sistema General de Pensiones, con el siguiente texto:

CAPITULO 5

COTIZACIONES PARCIALES DE LOS MESES DE ABRIL Y MAYO DE 2020

Artículo 2.2.3.5.1. Objeto. El presente Capítulo tiene como objeto adoptar e implementar los mecanismos que sean necesarios para que, en un plazo no superior a 36 meses, contado a partir del 1 de junio de 2021, los empleadores del sector público y privado y los trabajadores dependientes e independientes aporten los montos faltantes de las cotizaciones al Sistema General de Pensiones correspondientes a los períodos de abril y mayo de 2020, cuyos pagos se hicieron parcialmente en virtud de lo dispuesto en el artículo 3 del Decreto Legislativo 558 de 2020, declarado inexecutable por la Corte Constitucional.

Artículo 2.2.3.5.2. Pago faltante del aporte al Sistema General de Pensiones para los periodos de abril y mayo de 2020. Los empleadores del sector público y privado, y los trabajadores dependientes e independientes que hayan hecho uso del mecanismo contemplado en el Capítulo I del Decreto Legislativo 558 de 2020, y por ello sólo hayan aportado el 3% de la cotización al Sistema General de Pensiones correspondiente a la comisión de administración y a la cobertura de aseguramiento de invalidez y sobrevivencia, contarán con 36 meses contados a partir del 1 de junio de 2021 para efectuar el aporte de la cotización faltante, sin que haya lugar a la causación de intereses de mora dentro de dicho plazo, tal como lo establece la sentencia C-258 de 2020, proferida por la Corte Constitucional.

Parágrafo 1. La cotización de que trata el presente artículo, deberá efectuarse de la siguiente manera: i) El 75% por el empleador, exclusivamente, y el 25% restante por el trabajador; sin perjuicio de lo anterior, el empleador o el trabajador podrán efectuar la totalidad de pago de la cotización faltante y posteriormente efectuar el cobro al empleador o al trabajador según corresponda. Para el caso de los trabajadores independientes, estos pagarán el 100% del aporte de la cotización al Sistema General de Pensiones faltante.

Parágrafo 2. A partir de la publicación del presente decreto, los empleadores estarán facultados para descontar del salario y/o la liquidación de prestaciones sociales de los trabajadores, el valor correspondiente al 25% de cotización en pensiones de la que trata este artículo. En todo caso los empleadores no deberán solicitar autorización del trabajador para descontar el porcentaje a cargo del trabajador, y deberán informarle de tal descuento de su salario y/o liquidación de prestaciones sociales.

Parágrafo 3. El pago total de los aportes faltantes a las cotizaciones de los meses de abril y mayo de 2020 podrá hacerse en diferentes meses, sin que en ningún caso se supere el plazo de 36 meses establecido en el presente artículo. En todo caso no se aceptarán pagos parciales para ninguno de los dos periodos.

(...)

Artículo 2.2.3.5.4. Ingreso Base de Cotización. El ingreso base para efectuar la cotización faltante de que trata el artículo anterior deberá corresponder con el reportado para efectuar el pago al Sistema General de Seguridad Social en Pensiones para los periodos de abril y mayo de 2020.

Parágrafo. El Ingreso Base de Cotización no podrá ser inferior a 1 Salario Mínimo Legal Mensual Vigente ni superior a 25 Salarios Mínimos Legales Mensuales Vigentes.” (Subrayado fuera de texto)

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la 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 mediante Resolución 168 de 2020, define:

“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.

(...)

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.

(...)

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

(...)

6.2. 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.

6.2.1. 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.

6.2.2. Reconocimiento de pasivos

75. Se reconocen como pasivos, las obligaciones presentes que tenga la empresa, que hayan surgido de eventos pasados y para cuya liquidación la empresa deba desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos futuros, siempre que el valor de la obligación pueda medirse fiablemente.

76. Las obligaciones derivadas de contratos sin ejecutar no se reconocen como pasivos, dado que la obligación presente surge y, por ende, se reconoce en el momento en que el deudor tiene la obligación de pagar y el acreedor tiene el derecho a exigir el pago.

(...)

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.” (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 mediante Resolución 219 de 2020, establecen:

“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.

(...)

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.

(...)

5. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

(...)

5.1. Beneficios a los empleados a corto plazo

5.1.1. Reconocimiento

5. Se reconocerán como beneficios a los empleados a corto plazo aquellos 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. (...)

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.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con el Marco Conceptual, el Hospital debe atender a los principios de la contabilidad pública a lo largo de todo su proceso contable. En particular, el principio de Devengo prescribe que los hechos económicos se deben reconocer en el momento en que surja la obligación o el derecho que de ellos se derive, con independencia del momento en que ocurra el flujo monetario; mientras que el principio de Asociación define que los costos y gastos deben ser reconocidos en relación con las partidas del ingreso para las cuales fueron necesarias.

Asimismo, siguiendo el mismo Marco Conceptual, se definen como criterios de reconocimiento para los diferentes elementos de los estados financieros tanto la probabilidad como la medición fiable. Por un lado, la probabilidad hace referencia al grado de certidumbre que tiene el Hospital sobre la entrada o salida de beneficios económicos futuros. Por otro lado, la medición fiable consiste en que el Hospital pueda establecer razonablemente un valor monetario para el hecho económico por reconocer, que en ocasiones requerirá de estimaciones.

Adicionalmente, cuando la Sentencia C-258/20 declaró inexecutable el pago reducido de aportes al sistema general de pensiones, del que se trataba el Decreto 678 de 2020, se configuraron los criterios de reconocimiento, pues era probable la salida de beneficios económicos y era posible estimar el valor de la obligación del Hospital con los fondos de pensiones y la cuenta por cobrar del Hospital a sus empleados, por la diferencia entre los aportes habitualmente causados y el pago reducido efectuado en los meses de abril y mayo de 2020.

En este sentido, el Hospital debió reconocer el gasto, por los aportes faltantes a su cargo, y la cuenta por cobrar, por los aportes faltantes a cargo de sus empleados, contra la cuenta por pagar a los diferentes fondos de pensiones. Posteriormente, con la emisión del Decreto 376 de 2021, el Hospital debía realizar la deducción por aportes faltantes al sistema general de pensiones a cargo de sus empleados, mediante el crédito de la

cuenta por cobrar causada en el año 2020, ocasionando una disminución del valor a pagar por concepto de salarios.

Ahora bien, como el Hospital no realizó el tratamiento contable descrito anteriormente, incurrió en un error en la aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, por lo que debe realizar la corrección del error en el periodo actual, mediante el débito de la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, por los aportes pendientes por pagar a su cargo, y de la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, por los aportes pendientes por pagar a cargo de sus empleados, cuya contrapartida es el crédito de la subcuenta 242401-Aportes a fondos pensionales, de la cuenta 2424-DESCUENTOS DE NÓMINA.

Una vez el Hospital realice el descuento de nómina en los términos señalados en el Decreto 376 de 2021, debitará la subcuenta 251101-Nómina por pagar, de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO, y acreditará el valor causado en el párrafo anterior en la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, por los aportes pendientes por pagar a cargo de sus empleados.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20211100088681 del 04-11-2021

20211100113711 del 27-12-2021

2.12 OPERACIONES CON INSTRUMENTOS DERIVADOS

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

2.13 PROVISIONES

CONCEPTO No. 20211100100651 DEL 06-12-2021

| | | |
|---|------------------------|--|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Provisiones Asuntos no contemplados en una clasificación específica |
| | SUBTEMAS | Tratamiento contable de provisiones en procesos judiciales. |

Doctora
 MARÍA DEL CARMEN DONADO PERALTA
 Contadora Pública
 E.S.E Hospital Lázaro Alfonso Hernández Lara – San Alberto
 San Alberto, Cesar

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010057952, el 25 de octubre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Por medio de la presente me dirijo a ustedes, con el fin de solicitarles una asesoría en el procedimiento contable a seguir. La E.S.E Hospital Lázaro Alfonso Hernández Lara en los comprobantes de contabilidad N° L-010-0000000043-002 a 31 diciembre 2018 registró una provisión por valor de \$ 350.000.000 y el comprobante N° L-010-0000000002-002 a Diciembre 31 de 2019 por valor \$167.000.000 en la subcuenta 536802-Penales de movimiento débito, con una contrapartida a la subcuenta subcuenta (sic) 270102-Penales de moviente crédito. En el análisis del área de jurídica los procesos judiciales no debieron provisionarse ya que no están en riesgo de perderse.

En relación a lo anterior se necesita tener claridad en el procedimiento a seguir en vigencia 2021 a la hora de realizar el ajuste contable, ya que revisando el PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS PROCESOS JUDICIALES, ARBITRAJES, CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES Y EMBARGOS SOBRE CUENTAS BANCARIAS, emitido por la Contaduría General De La Nación, no indica el registro contable a realizar en el caso plasmado anteriormente.”

CONSIDERACIONES

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 mediante la Resolución No. 310 de 2017 y actualizado por la Resolución No. 082 de 2021, señala:

“2. DEMANDAS, ARBITRAJES Y CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES INTERPUESTAS O RADICADAS POR TERCEROS EN CONTRA DE LA EMPRESA

(...)

2.2. Obligación remota

Cuando la empresa establezca que la obligación es remota, esto es, cuando la probabilidad de pérdida del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos 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 litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos 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 de este Procedimiento.

2.3. Obligación posible

Cuando se establezca que la obligación es posible, es decir, que la probabilidad de pérdida del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos es menor que la probabilidad de no pérdida, la empresa revelará la obligación como un pasivo contingente.

Adicionalmente, en la medida en que se pueda hacer una medición de los efectos financieros 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.

El pasivo contingente se revisará cuando la empresa obtenga nueva información o, como mínimo, al final del periodo contable y, cuando haya lugar, se ajustará su valor con el fin de asegurar que su evolución se refleje apropiadamente en los estados financieros de la empresa.

Para establecer el valor a registrar en las cuentas de orden contingentes, la empresa utilizará una metodología que se ajuste a los criterios de la Norma de pasivos contingentes. 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 litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos, podrá utilizar dicha metodología.

La probabilidad de pérdida del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos 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 de este Procedimiento, previa cancelación 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 litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos es más alta que la probabilidad de no pérdida, la empresa registrará la provisión debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 537302-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS y acreditando 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 provisión se revisará cuando la empresa obtenga nueva información o, como mínimo, al final del periodo contable y, cuando haya lugar, se ajustará afectando el resultado del periodo. Los mayores valores se registrarán debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 537302-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS y acreditando 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. Por su parte, los menores valores se registrarán debitando 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 acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 537302-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS, si el gasto se registró en el periodo contable, o la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS si el gasto se registró en periodos contables anteriores.

Para establecer el valor de la provisión, la empresa utilizará una metodología que se ajuste a los criterios de la Norma de provisiones. 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 litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos, podrá utilizar dicha metodología.

Cuando el valor de la provisión se calcule como el valor presente de la obligación, como mínimo al final del periodo contable, la empresa ajustará financieramente el valor de la provisión aplicando la tasa de descuento que se utilizó para calcular el valor presente de la obligación. Para ello, 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 litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos 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 cancelará la provisión debitando 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 acreditando 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, si el gasto se registró en el periodo contable, o la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS si el gasto se registró en periodos contables anteriores. Adicionalmente, se aplicará lo dispuesto en el numeral 2.2 o 2.3 de este Procedimiento.”
(Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas 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, y partiendo de lo señalado en el numeral 2. Demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales interpuestas o radicadas por terceros en contra de la empresa, el reconocimiento de provisiones como parte de la información financiera de la empresa se efectúa cuando la probabilidad de pérdida del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos es más alta que la probabilidad de no pérdida, es decir, cuando la empresa está frente a una obligación probable.

Cuando la empresa reconoce la provisión de una obligación probable, lo hace debitando el gasto y acreditando el pasivo, que de acuerdo con lo expuesto en su consulta corresponde a debitar la subcuenta 536802-Penales, de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS, y acreditar la subcuenta 270102-Penales, de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS. De acuerdo con lo señalado en el Procedimiento, el valor registrado como provisión puede variar conforme la empresa dispone de nueva información relacionada con el desarrollo del proceso judicial, para el caso en el cual el valor que deba reconocer la empresa como provisión sea menor al previamente registrado, debitará la subcuenta 270102-Penales, de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS, y acreditará la subcuenta 536802-Penales, de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS, si el gasto se registró en el periodo contable, o la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS si el gasto se registró en periodos contables anteriores.

De igual manera, si como parte del seguimiento al proceso judicial se obtiene nueva información a través de la cual se determina que la obligación corresponde a una obligación posible o remota, la empresa cancelará la provisión que tenía reconocida en su información financiera debitando la subcuenta 270102-Penales, de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS, y acreditando la subcuenta 536802-Penales, de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS, si el gasto se registró en el periodo contable, o la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS si el gasto se registró en periodos contables anteriores. En este caso, corresponde a la empresa evaluar si le corresponde aplicar lo dispuesto en el numeral 2.2 o 2.3 del Procedimiento.

Ahora bien, si de acuerdo con lo señalado en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, la empresa realizó el reconocimiento, medición, revelación o presentación de provisiones como parte de los estados financieros en periodos anteriores, cuando no era necesario hacerlo de acuerdo con lo señalado en el Procedimiento, la empresa se encuentra ante un error de periodos anteriores por inadvertencia o mala interpretación de los hechos, caso en el cual corresponde a la empresa corregir este hecho en el periodo actual, sea o no material, aplicando lo indicado en el numeral 5.3. Corrección de errores de la norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, incluida en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, para lo cual el registro se efectúa debitando la subcuenta 270102-Penales, de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS, y acreditando la subcuenta correspondiente de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Ver concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20211100009561 del 15-03-2021

20211100114101 del 29-12-2021

2.14 OTROS PASIVOS

CONCEPTO No. 20211100013261 DEL 26-03-2021

| | | |
|---|------------------------|---|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Entidades de Gobierno |
| | TEMAS | Otros activos |
| | SUBTEMAS | Tratamiento contable del contrato interadministrativo firmado entre el Municipio de Aipe y la empresa E.P.A. S.A. E.S.P. para la remodelación del alumbrado público en zonas específicas del municipio. |

| | | |
|---|------------------------|---|
| 2 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Otros pasivos |
| | SUBTEMAS | Tratamiento contable del contrato interadministrativo firmado entre el Municipio de Aipe y la empresa E.P.A. S.A. E.S.P. para la remodelación del alumbrado público en zonas específicas del municipio. |

Doctor
 MILLER TOVAR MONTES
 Aipe, Huila

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20211100007222, el día 11 de febrero de 2021, mediante la cual solicita concepto relacionado con los registros contables para efectuar el reconocimiento de un contrato interadministrativo suscrito entre el Municipio de Aipe y E.P.A. S.A. E.S.P. para la ejecución de un proyecto de modernización de alumbrado público.

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

CONSIDERACIONES

El Contrato Interadministrativo N° 011 de 2020, suscrito entre el municipio de Aipe y Empresas Públicas de Aipe E.P.A. S.A. E.S.P., señala:

“Entre los suscritos: (...) Gerente de la EMPRESAS PÚBLICAS DE AIPE E.P.A. S.A. E.S.P (...) a quien para efecto del presente contrato se denominará EL CONTRATISTA, (...) las partes celebran el presente CONTRATO INTERADMINISTRATIVO, el cual se registrá por las siguientes cláusulas:

CLÁUSULA PRIMERA – OBJETO DEL CONTRATO. MODERNIZACIÓN DEL ALUMBRADO PUBLICO, LUMINARIAS LED DE LOS BARRIOS LAS MARIAS, PIEDRA PINTADA, LA AVENIDA LOS FUNDADORES Y OTRAS UBICACIONES

EN EL MUNICIPIO DE AIPE – HUILA, El objeto a suplir mediante el presente contrato, tienen la siguiente clasificación técnica.

PÁRAGRAFO UNO: EMPRESAS PÚBLICAS DE AIPE E.P.A. S.A. E.S.P, cumplirá especial y celosamente las obligaciones contempladas en el presente contrato interadministrativo, así como las que fueren objeto de discriminación en su propuesta. (...)

GASTOS ASOCIADOS AL VALOR DE LA CONTRATACIÓN:

Todos los gastos que genere la ejecución del objeto del presente proceso (...) serán de resorte exclusivo y por ende correrá a cargo del contratista, sin que estos aspectos con posterioridad durante la ejecución y/o periodo de garantía, puedan ser esgrimidos por el mismo, como imprevistos y/o motivos generadores de solicitud de restablecimiento del equilibrio del contrato y/o reconocimiento del mismo. (...)

ESPECIFICACIONES Y REQUERIMIENTOS TECNICOS:

A. OBLIGACIONES DEL CONTRATISTA: (...)

OBLIGACIONES DE CARÁCTER GENERAL: (...)

- Disponer para la ejecución del CONTRATO su capacidad técnica y administrativa para el desarrollo del objeto del mismo, asegurando la realización de todas las actividades contempladas en el CONTRATO. (...)

- Destinar los recursos recibidos en virtud del presente CONTRATO exclusivamente para el desarrollo y ejecución del objeto convenido y responder por el manejo de los mismos, conforme a los dispuesto por las normas civiles, peales y fiscales. (...)

OBLIGACIONES DE LA EMPRESA DE SERVICIOS PUBLICOS

- Realizar la instalación de luminarias y demás componentes necesarios para devolver le eficiencia al sistema de alumbrado público en el sector objeto del contrato. (...)

- Presentar la cuenta de cobro, acompañada de los soportes legales.

B. OBLIGACIÓN ES DEL MUNICIPIO:

Serán obligaciones del Municipio, a más de aquellas que corresponde normativamente, las siguientes:

1. Girar los recursos a la EMPRESA PÚBLICAS DE AIPE E.P.A. S.A. E.S.P, en la forma y tiempo pactado.

2. Exigir a la EMPRESA PÚBLICAS DE AIPE E.P.A. S.A. E.S.P, la ejecución idónea y oportuna del objeto del CONTRATO. (...)

VALOR TOTAL DEL CONTRATO

De conformidad con el análisis realizado por la secretaria infraestructura, se determinó que el valor del Presupuesto Oficial del proceso de (CONTRATACIÓN DIRECTA) es la suma de CUATROCIENTOS OCHENTA

MILLONES DE PESOS (\$480.000.000) MONEDA CORRIENTE, el cual cubre la totalidad de los costos y gastos en que pueda incurrir el Contratista para la ejecución del CONTRATO INTERADMINISTRATIVO. (...)

DESEMBOLSO DE LOS RECURSOS:

EL MUNICIPIO girara a las EMPRESAS PÚBLICAS DE AIPE E.P.A. S.A. E.S.P el 100% del valor del contrato interadministrativo por un valor de CUATROCIENTOS OCHENTA MILLONES DE PESOS (\$480.000.000,00) M/CTE, a la suscripción del acta de inicio del mismo, previo cumplimiento de los requisitos de legalización y presentación de cuenta de cobro con sus respectivos soportes legales. (...) (Subrayado fuera de texto)

Marco Normativo para Entidades de Gobierno

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y modificado por la Resolución N° 167 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.

40. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta debe primar cuando exista conflicto con la forma legal que da origen a los mismos. (...)

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. (...)

El Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, indica:

“1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los pagos anticipados por concepto de la adquisición de bienes y servicios que se recibirán de terceros, tales como seguros, intereses, comisiones, arrendamientos, publicaciones y honorarios, entre otros. Estos pagos deben amortizarse durante el periodo en que se reciban los bienes y servicios, o se causen los costos o gastos. (...) (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 (...)

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. (...)

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.

6.1.5. 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. (...) (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, y modificadas por la Resolución N° 219 de 2020, en el Capítulo IV. Ingresos, señalan:

“1. INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS

1.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de actividades ordinarias aquellos que se originan por la venta de bienes, la prestación de servicios o el uso que terceros hacen de activos, los cuales producen intereses, derechos de explotación, arrendamientos, dividendos o participaciones, entre otros. (...)

1.1.2. Ingresos por prestación de servicios

6. Se reconocerán como ingresos por prestación de servicios los recursos obtenidos por la empresa en la ejecución de un conjunto de tareas acordadas en un contrato. Estos ingresos se caracterizan porque tienen una duración determinada en el tiempo y buscan satisfacer necesidades de los usuarios o cumplir requerimientos contractuales previamente establecidos.

7. Los ingresos por prestación de servicios se reconocerán cuando el resultado de una transacción pueda estimarse con fiabilidad, considerando el grado de avance en la prestación del servicio al final del periodo contable.

8. El resultado de una transacción podrá estimarse con fiabilidad cuando se cumplan los siguientes requisitos:

a) el valor de los ingresos puede medirse con fiabilidad;

b) es probable que la empresa reciba los beneficios económicos asociados con la transacción;

c) el grado de avance en la prestación del servicio, al final del periodo contable, puede medirse con fiabilidad;
y

d) los costos en los que se haya incurrido para la prestación del servicio y aquellos necesarios para completarla pueden medirse con fiabilidad. (...)

1.2. Medición

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

18. La empresa medirá los ingresos por la prestación de servicios de acuerdo con el grado de avance en la prestación del servicio. Para calcular el grado de avance se tomará como referencia lo siguiente:

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

b) las inspecciones del trabajo ejecutado; o

c) la proporción de los servicios ejecutados hasta la fecha como porcentaje del total de servicios a prestar. (...)" (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, el Catálogo General de Cuentas para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución N° 139 de 2015 y sus modificaciones, indica:

“2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los pagos recibidos de manera anticipada por la empresa en desarrollo de su actividad, los cuales se reconocen como ingresos en los periodos en los que se produce la contraprestación en bienes o servicios. (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, para realizar el reconocimiento contable de los actos jurídicos celebrados por las entidades 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.

En ese sentido, de acuerdo con lo establecido en los respectivos Marcos Conceptuales de los Marcos Normativos aplicables a las entidades de gobierno y 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 o contrato interadministrativo, 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.

Por lo anterior, en el caso del contrato suscrito entre el municipio de Aipe y EMPRESAS PÚBLICAS DE AIPE E.P.A. S.A. E.S.P., incluido en la consulta, y tomando en cuenta que el municipio realiza la entrega de los recursos para que sean empleados en la ejecución del contrato por parte de la empresa en el desarrollo de las actividades pactadas, con lo que se transfirieren los riesgos y beneficios asociados, y que al finalizar el contrato los recursos corresponderán a ingresos para la empresa, el procedimiento contable que se aplicará a este contrato corresponde a la prestación de servicios por parte de la empresa, y su tratamiento es el siguiente:

El municipio reconocerá en el momento del giro de los recursos un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, y un crédito la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Cuando la empresa entregue al municipio los bienes y servicios contratados, el municipio reconocerá el valor de estos a través de un débito en la subcuenta y cuenta correspondiente de los activos, si los bienes y servicios

recibidos cumplen con los criterios para ser incorporados conforme al Marco Conceptual, o como gastos o costos del periodo, y acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO.

Por su parte, la empresa en el momento que recibe el giro de los recursos debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO.

En la medida en que la empresa realice las actividades del contrato y estas sean entregadas al municipio, reconocerá como parte de sus ingresos el valor correspondiente, para lo cual debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, y acreditará la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 4-INGRESOS.

Adicionalmente, la empresa deberá reconocer los costos asociados de manera directa que contribuyen a la obtención de estos ingresos, para lo cual registrará los cargos incurridos debitando la subcuenta y cuenta correspondiente de gastos o costos, y acreditando la subcuenta correspondiente de la cuenta 24-CUENTAS POR PAGAR o 25-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS, de acuerdo con el tipo de bien o servicio empleado en las actividades desarrolladas.

CONCEPTO No. 20211100025861 DEL 14-05-2021

| | | |
|----------|----------------------------|--|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Otros pasivos Ingresos-Venta de Servicios Transferencias y Subvenciones |
| | SUBTEMAS | Reconocimiento de los ingresos derivados de la venta de servicios de salud contratados por el mecanismo de pago por capitación. Reconocimiento de subvenciones condicionadas. |

Doctora
 DOLY PATRICIA CAÑÓN DELGADO
 Directora Financiera
 E.S.E. Red Salud Casanare
 Yopal Casanare

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N°20211100025442 del 16 de abril de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta señala:

“1 ¿Cuál es el trámite a seguir en el plano financiero cuando el estado de resultados integral año 2020 de la ESE, registra en el rubro de ingresos por venta de servicios de salud, modalidad capitación, un saldo superior respecto al total de la facturación generada por venta de servicios, cobrada al 100% del valor contratado modalidad capitación y que dicha situación sea justificada contablemente por el margen de contratación, teniendo en cuenta que la CGN emitió la Resolución 058 de 2020 y que dicho saldo no figura en cuenta por cobrar, bancos o en caja principal, pero a su vez, está afectando el resultado del ejercicio?”

2. ¿Cómo se registran contablemente los ingresos recibidos del Gobierno Nacional para ser destinados exclusivamente para la compra de equipos, producto de un proyecto aprobado, pero supeditados al reintegro de esos recursos en caso de no ser ejecutados por la ESE en un determinado plazo; van registrados en la cuenta de Subvenciones del grupo de ingresos no operacionales o cómo avances y anticipos recibidos del grupo de otros pasivos?”

CONSIDERACIONES

Pregunta 1.

El Decreto No. 780 de 2016, Único reglamentario del Sector Salud y Protección Social, dispone:

“(…)

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;”

Por su parte, el procedimiento contable para el registro de hechos económicos relacionados con la prestación de servicios de salud, aprobado mediante Resolución 058 de 2020 de la CGN, 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.”

Pregunta 2.

La Norma de Ayudas Gubernamentales y Subvenciones del Capítulo IV. Ingresos, de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación del Marco Normativo para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, incorporadas al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, en el numeral 2.2. Subvenciones, señala:

“2.2.1. Reconocimiento

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

(...)

5. Las subvenciones se reconocerán cuando la empresa cumpla con las condiciones ligadas a ellas. Dependiendo del cumplimiento de las condiciones asociadas y del tipo de recursos que reciba la empresa, las subvenciones serán susceptibles de reconocerse como pasivos o como ingresos.

6. Cuando las subvenciones se encuentren condicionadas, se tratarán como pasivos hasta tanto se cumplan las condiciones asociadas a las mismas para su reconocimiento como ingreso.

(...)

2.2.2. Medición

12. Las subvenciones pueden ser monetarias y no monetarias. Las monetarias se medirán por el valor recibido.
(...)

(...)

2.2.3. Devolución de subvenciones

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

2.2.4. Presentación de subvenciones

15. Las subvenciones se presentarán por separado en el resultado del periodo dentro del estado del resultado integral.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Pregunta 1

Los servicios de salud contratados por la modalidad de capitación, conforme a lo señalado en las normas vigentes y en el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con la prestación de servicios de salud, se remuneran por el monto pactado contractualmente, en donde el pago

recibido en forma anticipada se registra en la contabilidad como un pasivo en la cuenta de Ingresos recibidos por anticipado, la cual al finalizar el mes se cancela, reconociendo el ingreso por el valor pactado por los servicios prestados con el mecanismo de capitación. En consecuencia, no hay lugar a registrar cuentas por cobrar, ni a registrar diferencias en la cuenta del ingreso por los servicios de salud prestados con el mecanismo de pago por capitación.

Pregunta 2.

Los recursos procedentes de terceros orientados a un fin, propósito, actividad o proyecto específico, se reconocerán por el valor recibido como subvención, la cual en caso de estar condicionada se registrará en el pasivo en la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVO DIFERIDOS, hasta tanto se cumplan las condiciones asociadas a las mismas, momento en el que se reconocerá el ingreso en la subcuenta que corresponda de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

CONCEPTO No. 20211100059591 DEL 18-07-2021

| | | |
|----------|----------------------------|---|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Otros pasivos Ingreso por venta de servicios Asuntos no contemplados en una clasificación específica |
| | SUBTEMAS | Registro contable de los recursos que son recaudados por conceptos de Costo Medio de Inversión (CMI) en los servicios públicos domiciliarios de acueducto alcantarillado. |

Doctora
 SILVIA LILIANA BETANCOURT PRADA
 Gerente
 Empresa Acueducto Alcantarillado Aseo del Espinal E.S.P
 Espinal, Tolima

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010035932 el 09 de junio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“De acuerdo a lo Establecido en la resolución CRA 688 de 2014 “Por la cual se establece la metodología tarifaria para las personas prestadoras de los servicios públicos domiciliarios de acueducto y alcantarillado con mas de 5.000 suscriptores en el área Urbana”, respetuosamente solicito se emita concepto, con el fin de determinar si la destinación de los ingresos de los recursos que se recaudan provenientes del Costo Medio de Inversión CMI por acueducto alcantarillado, deben ser registrados contablemente como ingresos operacionales o ingresos para terceros para no generar un ingreso constitutivo de renta, puesto que este recurso se ingresa y se administra para el desarrollo de las obras de inversión POIR”.

CONSIDERACIONES

La Resolución CRA 688 de 2014 de la Comisión de Regulación de Agua potable y Saneamiento básico, “Por la cual se establece la metodología tarifaria para las personas prestadoras de los servicios públicos domiciliarios de acueducto y alcantarillado con más de 5.000 suscriptores en el área urbana”, modificada por la Resolución CRA 735 de 2015, define el CMI y los elementos a considerar para su cálculo.

Para determinar los valores, el ARTÍCULO 5° señala: “Año base. Para efectos de la presente resolución, se considerará como año base el 2013”

En relación con el CMI para la remuneración de los bienes al servicio de la ESP en el año base, esta Normativa en el título IV. DE LOS COSTOS DE PRESTACIÓN, Capítulo III DEL COSTO MEDIO DE INVERSIÓN, artículo 46. Base

de Capital Regulada del Año Base (BCRo), señala: “La base de capital regulada del año base para los servicios públicos domiciliarios de acueducto y alcantarillado se define de acuerdo con la siguiente expresión:

$$\text{BCR0,ac/al} = \text{VI287,ac/al} + \text{VIDí287,ac/al}$$

(...)

Donde:

VIDí287,ac/al = Valor por cobrar de los activos afectos a la prestación del servicio que se encuentran en funcionamiento en el año base, sin incluir las inversiones ejecutadas con base en los planes de inversión de la Resolución CRA 287 de 2004 (VPIRER) para cada servicio público domiciliario. Para su cálculo se seguirá lo dispuesto en el parágrafo 4 del presente artículo.

(...)

Parágrafo 4. El valor por cobrar de los activos afectos a la prestación del servicio que se encuentran en funcionamiento en el año base (VIDí287, ac/al), se determinará de acuerdo con el valor registrado en los estados financieros a cierre de diciembre del año base netos de depreciaciones, ajustado por inflación, sin incluir valorizaciones. En el caso que no sea posible valorar los activos afectos a la prestación del servicio por medio de la información contable podrá determinarlos con una valoración técnica, definida teniendo en cuenta lo establecido en el ANEXO IV. A partir de la vigencia de la presente resolución, el cálculo de su rentabilidad se realizará con base en la tasa de descuento, vidas útiles y método de depreciación lineal del presente marco tarifario.”

De otra parte, el Plan de Obras de Inversiones Reguladas (POIR), para el cálculo del componente de remuneración de inversiones futuras, según el artículo 50 de esta misma norma, comprende, “el conjunto de proyectos que la persona prestadora considera necesario llevar a cabo para disminuir las diferencias frente a los estándares del servicio exigidos durante el período de análisis, en el APS de cada uno de los municipios que atiende. La persona prestadora deberá tener en cuenta en la definición de cada uno de los proyectos incluidos en el POIR los componentes técnicos, de gestión ambiental y gestión de riesgos.

(...)

En todo caso, los proyectos que se incluyan en el POIR corresponderán a aquellos que se financien exclusivamente vía tarifa. (...)

Y de otra parte, en el artículo 52. Criterios para definir los proyectos en el POIR, señala:

“(...) Los recursos recaudados con el CMI deben enfocarse para financiar proyectos que permitan disminuir las diferencias frente a los estándares del servicio, dando prioridad a los proyectos que logren en el menor tiempo, y a los menores costos posibles, mejoras en el cumplimiento de las metas proyectadas para cada dimensión. Para lo anterior, se deberá atender, entre otras, la reglamentación que sobre el orden de prioridades se encuentra definida en el Reglamento Técnico del Sector de Agua Potable y Saneamiento Básico RAS - 2000 o en la norma que lo modifique, adicione o derogue.”

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera 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 modificado por la Resolución 168 de 2020 indica que: 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.” (Subrayado fuera de texto)

Y se reconocerán como tal “(...) 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)

De otra parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, en especial por la Resolución 426 de 2019, sobre los ingresos de actividades ordinarias, indican:

“1. Se reconocerán como ingresos de actividades ordinarias aquellos que se originan por la venta de bienes, la prestación de servicios o el uso que terceros hacen de activos, los cuales producen intereses, derechos de explotación, 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)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

El Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público señala que 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 relación con los ingresos provenientes de la tarifa de Acueducto y Alcantarillado, que incluye en sus componentes el costo medio de inversión, en este deben identificarse, los ingresos relacionados con la remuneración por los activos que utilizaba la ESP hasta junio 30 de 2016 para la prestación del servicio, que efectivamente constituye un ingreso de la Empresa y se causará con el valor del servicio prestado, debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1318-PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS, acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 4321-SERVICIO DE ACUEDUCTO o 4322-SERVICIO DE ALCANTARILLADO.

El segundo componente, calculado conforme a lo dispuesto en Resolución expedida por la Comisión de Regulación de Agua potable y Saneamiento Básico corresponde a los recursos liquidados en la tarifa, destinados a atender el Plan de Obras de inversiones o inversión futura, los cuales hasta cuando se ejecuten las obras deberán registrarse en la contabilidad de la ESP como un pasivo diferido mediante un débito en la

subcuenta que corresponda de la cuenta 1318-PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS, con crédito a la subcuenta 299090-Otros pasivos diferidos de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, cuenta que será cancelada con la ejecución de las inversiones planeadas momento en el que igualmente reconocerá el ingreso.

CONCEPTO No. 20211100070161 DEL 06-09-2021

| | | |
|---|------------------------|--|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Entidades de Gobierno |
| | TEMAS | Otros activos Gastos por transferencias y subvenciones Asuntos no contemplados en una clasificación específica |
| | SUBTEMAS | Tratamiento contable de la cesión plena del control de los recursos de cofinanciación de los componentes del Sistema Integrado de Transporte Masivo de Pasajeros (SITMP) a la empresa de transporte. |

| | | |
|---|------------------------|--|
| 2 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público. |
| | TEMAS | Otros pasivos Ingresos por transferencias y subvenciones Asuntos no contemplados en una clasificación específica |
| | SUBTEMAS | Tratamiento contable de la cesión plena del control de los recursos de cofinanciación de los componentes del Sistema Integrado de Transporte Masivo de Pasajeros (SITMP) a la empresa de transporte. |

Doctora
 SANDRA LILIANA ÁNGEL ALMARIO
 Coordinadora Unidad de Movilidad Urbana Sostenible (UMUS)
 Ministerio de Transporte
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010043112, el 23 de julio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta señala:

“(…)

Teniendo en cuenta que la Unidad de Movilidad Urbana Sostenible – UMUS del Ministerio de Transporte, de acuerdo con la Resolución 4812 del 10 de octubre de 2019, dentro de su competencia, apoyará los proyectos de los Sistemas Integrados de Transporte Masivo - SITM, de los Sistemas Estratégicos de Transporte Público - SETP, de los Sistemas Integrados de Transporte Regional - SITR, que sean cofinanciados por la Nación, así como aquellos proyectos de sistemas de movilidad urbano y/o regional que llegaran a desarrollarse dentro del marco de la Política Nacional de Movilidad Urbana Sostenible, realizando el acompañamiento y seguimiento a los Entes Gestores, entre otros, al componente

administrativo, financiero y contable, a través del Manual Financiero entre otras herramientas financieras y contables. Es importante señalar que el Manual Financiero se implementa, desarrolla y actualiza acogiendo los conceptos dispuestos por parte de la Contaduría General de la Nación.

En este orden de ideas, de manera atenta, en relación al Radicado CGN No. 20211120034951 de fecha 02 de junio de 2021 que tiene como propósito responder la consulta realizada por el Municipio de Medellín, radicada ante la CGN con N° 20211400021592, referente a las siguientes inquietudes:

- “1. ¿La Resolución No 226 de 2020 derogó el Concepto No 20162000008641 del 16 de marzo de 2016 o ambos actos administrativos coexisten?*
- 2. ¿El Municipio de Medellín al ceder plenamente los recursos del proyecto Metro Ligero Avenida 80 al Ente Gestor, esto es, a la Empresa de Transporte Masivo del Valle de Aburrá Ltda. -Metro de Medellín Ltda.- qué dinámicas contables deberá aplicar en su contabilidad y cuáles deberá aplicar la Empresa de Transporte Masivo del Valle de Aburrá Ltda. - Metro de Medellín Ltda.?”*

Referente a la primera inquietud en el concepto 20211120034951 se expuso lo siguiente: “1. Vigencia del concepto con radicado CGN N° 20162000008641, del 16 de marzo de 2016:

De conformidad con lo establecido en el artículo 1º de la Resolución 226 de 2020, el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros gestionados a través de entes gestores, también aplicará a las empresas que se encuentren bajo el ámbito del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, en relación con los hechos económicos en los que estas participen en calidad de entes gestores. Así mismo, el artículo 3º de la referida Resolución establece que la misma tiene aplicación a partir del 1º de enero de 2021 y deroga la Doctrina Contable Pública que le sea contraria.

En virtud de lo anterior, el concepto CGN No 20162000008641, del 16 de marzo de 2016, dirigido a la doctora Alexandra Álvarez de la Empresa de Transporte del Tercer Milenio, Transmilenio S.A., en el que se establece el tratamiento contable de los recursos entregados por la Nación, el Distrito Capital, el Departamento de Cundinamarca y el Municipio de Soacha para la financiación de los componentes del Sistema Integrado de Transporte Masivo – SITM, perdió su vigencia el 1o de enero de 2021 como consecuencia de la derogatoria, por cuanto la empresa Transmilenio S.A., constituida como ente gestor, debe aplicar el Procedimiento expedido por la Resolución 226 de 2020 para efectuar el registro de los hechos económicos relacionados con el sistema integrado de transporte masivo de pasajeros. “

Ahora bien, teniendo en cuenta que el concepto No. 2021112003495, deroga la doctrina contable publica presente en el concepto CGN No. 20162000008641 del 16 de marzo de 2016, a partir del 1º de enero de 2021, y dentro del mismo, no se incluye la dinámica contable para el registro de las operaciones cuando los recursos sean cedidos por parte del Ente Territorial a los Sistemas Integrados de Transporte Masivo - SITM, doctrina contable que se encuentra consignado dentro del concepto CGN No 20162000008641 de la siguiente forma:

“...

Esencia económica de la operación: Cesión plena del control de los recursos

Si se determina de manera conjunta que la operación mediante la cual se entregan los recursos para la financiación de los componentes del Sistema Integrado de Transporte Masivo – SITM, corresponde a una cesión plena del control de los recursos, en la que se evidencia que la empresa es la beneficiaria de los mismos y por consiguiente puede justificarse el reconocimiento contable de los componentes del Sistema Integrado de Transporte Masivo – SITM en su situación financiera, así como el aumento de su patrimonio, la empresa registrará los recursos recibidos como una subvención.

En este orden de ideas, si se determina que la subvención entregada por las entidades territoriales es reintegrable dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones, la empresa las registrará en la cuenta 2990 – OTROS PASIVOS DIFERIDOS, hasta tanto cumpla con las condiciones ligadas a las mismas para su reconocimiento como ingreso en la cuenta 4430 – SUBVENCIONES.

Ahora bien, si se concluye que la subvención no es reintegrable a las entidades territoriales, es decir que la ejecución de los recursos no está condicionada, Transmilenio S.A. registrará los recursos recibidos como un ingreso directamente en la cuenta 4430 – SUBVENCIONES.

Por su parte, las subvenciones recibidas para cubrir costos y gastos específicos, deberán ser reconocidas como ingresos en la cuenta en la cuenta 4430 – SUBVENCIONES, en el mismo periodo en que se causen los gastos y costos que se estén financiando.” ...

De acuerdo con lo expuesto anteriormente, se hace necesario contar con el apoyo de esa entidad en el sentido de conocer lo establecido en cuanto a la dinámica contable en la Esencia económica de la operación: Cesión plena del control de los recursos por parte de los Sistemas de Transporte.

(...)”

CONSIDERACIONES

1. Marco Normativo para Entidades de Gobierno:

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, anexo a la Resolución 533 de 2015 y actualizado por la Resolución 167 de 2020, define el principio de Esencia sobre forma, así: “las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta debe primar cuando exista conflicto con la forma legal que da origen a los mismos”. (Subrayado fuera de texto)

Por otra parte, el referido Marco Conceptual define en su numeral 6.1.1 los activos en los siguientes términos:

“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.

51. Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a i) los efectos de las condiciones desfavorables que afectan negativamente el potencial de servicio del activo o su capacidad 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 o la prestación del servicio por parte de este.

52. Los activos de una entidad proceden de transacciones u otros sucesos ocurridos en el pasado. Las entidades pueden obtener los activos mediante una transacción de intercambio, por un desarrollo interno o producto de transacciones sin contraprestación incluidas en el ejercicio del poder soberano. 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.

(...)

60. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, la entidad debe realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad”. (Subrayado fuera de texto)

Por otra parte, el artículo 1º de la Resolución 226 de 2020 “Por la cual se incorpora, en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros gestionados a través de entes gestores” establecen:

“ARTÍCULO 1º. Incorporar, en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros gestionados a través de entes gestores, con el siguiente texto:

A continuación, se desarrolla el procedimiento contable que aplicarán las entidades de gobierno para el registro de los hechos económicos relacionados con los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros gestionados a través de entes gestores. Este procedimiento también aplicará a las empresas que se encuentren bajo el ámbito del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, en relación con los hechos económicos en los que estas participen en calidad de entes gestores.

(...)

El ente gestor es la entidad del sector público que se constituye con el fin adelantar, en nombre de la entidad territorial, las actividades de planificación, gestión, coordinación, supervisión y seguimiento del SITMP, las cuales son necesarias para su implementación y sostenibilidad.

(...)”. (Subrayado fuera de texto)

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

El 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 actualizado por la Resolución 168 de 2020, define el principio de Esencia sobre forma como “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”.

Así mismo, el numeral 6.1.1. del Marco Conceptual define a los activos en los siguientes términos:

“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. ...

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)

En cuanto a las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos anexas a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, el numeral 2.2. Subvenciones de 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 sin entregar nada a cambio. Las subvenciones pueden estar o no condicionadas y pueden ser reintegrables, dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones.

(...)

5. Las subvenciones se reconocerán cuando la empresa cumpla con las condiciones ligadas a ellas. Dependiendo del cumplimiento de las condiciones asociadas y del tipo de recursos que reciba la empresa, las subvenciones serán susceptibles de reconocerse como pasivos o como ingresos.

6. Cuando las subvenciones se encuentren condicionadas, se tratarán como pasivos hasta tanto se cumplan las condiciones asociadas a las mismas para su reconocimiento como ingreso.

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 de texto)

CONCLUSIONES

Antes de resolver su consulta, es preciso señalar que mediante la Resolución 226 de 2020 la CGN expidió el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el sistema integrado de transporte masivo de pasajeros, el cual debe ser aplicado por las empresas constituidas como entes gestores y que se encuentran bajo el ámbito del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

Una vez aclarado lo anterior, se procede a dar respuesta a su consulta en los siguientes términos:

Es necesario precisar que, de acuerdo con los Marcos Conceptuales para la Preparación y Presentación de Información Financiera 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, se reconocerán como activos los recursos controlados por la entidad o empresa, según corresponda, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio (únicamente cuando se trata de una entidad de gobierno) o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

Así las cosas, les corresponde a las partes que intervienen en el convenio de cofinanciación apoyarse en juicios

profesionales que aborden integralmente los elementos de la definición de activo y del principio de Esencia sobre forma establecidos en los Marcos Conceptuales para definir el tratamiento contable de los recursos entregados por el ente territorial a la empresa pública de transporte para financiar los componentes de un proyecto de Sistema Integrado de Transporte Masivo de Pasajeros (SITMP). Entre los elementos antes mencionados se encuentra el control, el cual implica la capacidad de la entidad o empresa para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin generar beneficios económicos futuros u obtener potencial de servicios en el caso de las entidades de gobierno.

Para la evaluación del control, los Marcos Conceptuales establecen un listado no exhaustivo de algunos aspectos que las entidades o empresas deben tener en cuenta para evaluar si existe o no control sobre los recursos, tales como: la titularidad legal, aunque no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este; 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 en el caso de las entidades de gobierno o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

Además, los Marcos Conceptuales señalan que los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos corresponden a: i) los efectos de las condiciones desfavorables que afectan negativamente su capacidad para generar beneficios económicos futuros o el potencial de servicio del activo en el caso de las entidades de gobierno, como la pérdida de su capacidad productiva o la pérdida de su valor; o ii) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo o la prestación del servicio por parte de este en el caso de las entidades de gobierno.

Así las cosas, si una vez evaluado conjuntamente cada uno de estos aspectos que constituyen la existencia del control sobre los activos, se determina que por esencia económica la operación corresponde a una cesión plena del control de los componentes del SITMP a la empresa que se encuentran bajo el ámbito del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público y no se constituyó como ente gestor, por cuanto, entre otros, obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros de los recursos y bienes, y asume sustancialmente los riesgos y obligaciones inherentes asociados con los bienes, recursos y sostenibilidad del SITMP, le corresponderá al ente territorial y a la empresa reconocer el hecho económico como una subvención.

Por lo anterior, si se determina que la subvención entregada por la entidad territorial es reintegrable dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones, la empresa la registrará en la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, hasta tanto cumpla con las condiciones ligadas a las mismas para su reconocimiento como ingreso en la cuenta 4430-SUBVENCIONES. Por su parte, la entidad territorial registrará los recursos entregados en la subcuenta 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS, la cual se amortizará en la medida que se cumplan las condiciones, afectando la cuenta 5424-SUBVENCIONES.

Por el contrario, si se determina que la subvención no es reintegrable a la entidad territorial, es decir, que la ejecución de los recursos no está condicionada, la empresa reconocerá la recepción de los recursos como un ingreso en la cuenta 4430-SUBVENCIONES, mientras que la entidad territorial los registrará directamente en la cuenta 5424-SUBVENCIONES.

En cuanto a las subvenciones recibidas para cubrir costos y gastos específicos, estas deberán ser reconocidas por la empresa como ingresos en la cuenta 4430-SUBVENCIONES, en el mismo periodo en que se causen los gastos y costos que se estén financiando.

Ahora bien, si una vez evaluado conjuntamente cada uno de estos aspectos que constituyen la existencia del control sobre los activos, se determina que por esencia económica el ente territorial mantiene el control de los componentes del SITMP, por cuanto, entre otros, obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o potencial de servicios de los recursos y bienes, y asume sustancialmente los riesgos y obligaciones inherentes asociados con los bienes, recursos y sostenibilidad del SITMP, le corresponderá al ente territorial integrar a su contabilidad la información del SITMP.

CONCEPTO No. 20211100082551 DEL 07-10-2021

| | | |
|----------|----------------------------|--|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público. |
| | TEMAS | Otros pasivos |
| | SUBTEMAS | Recursos recibidos en administración |

Doctor
 GENARO LOZADA MENDIETA
 Gerente
 Aguas del Huila S.A. E.S.P.
 Neiva, Huila

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211400048062, el 23 de agosto de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…) En ocasión a su objeto social la entidad recurrentemente suscribe convenios con entidades públicas para el desarrollo de proyectos de inversión, cuyo reconocimiento contable se realizan en el activo corriente, específicamente en la cuenta contable de depósitos en instituciones financieras, cuya contrapartida se reconoce en el pasivo no corriente, específicamente en la cuenta contable de recursos recibidos en administración.

El registro contable de estas partidas en el balance ocasionan que el indicador de endeudamiento sea demasiado alto, cercano al 80%, toda vez que la formula por la cual se calcula este indicador es pasivo total / activo total y considerando que los valores registrados en la cuenta del pasivo de obligaciones o contratos de convenios, no constituye una obligación de pagos con terceros; si nos afecta el cálculo del indicador ocasionando grandes inconvenientes y perjuicios entre ellos no poder participar en proceso de convocatoria pública como licitaciones y concursos.

Solicitamos su apoyo conceptuándonos en los siguientes interrogantes:

1. *¿Estos recursos recibidos en convenios obligatoriamente se deben reconocer en la cuenta de recursos recibidos en administración (pasivo) o dentro del Marco Normativo de la Resolución 414 de 2014 es posible reconocerlos en cuentas de orden?*
2. *¿En el evento que no se puedan controlar en cuentas de orden, la entidad puede acudir a otro procedimiento contable diferente al reconocimiento de recursos recibidos en administración (pasivo) para efectos de no afectar su capacidad de endeudamiento?*

Lo anterior bajo el entendido que los recursos de los convenios ingresan a las cuentas bancarias o instituciones financieras de la entidad, los cuales respalda la ejecución de los compromisos adquiridos en dichos convenios, la naturaleza de estos recursos es de destinación específica, en el evento en que no se lleguen a ejecutar deberán devolverse o reintegrarse.”

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 Ahorros del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y modificado por la Resolución 168 de 2020, con relación a los principios de contabilidad pública, señala:

“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.”

Por su parte, la Resolución 079 de 2019 modificada por la Resolución 092 de 2020, por la cual se incorpora en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración y se modifica el Catálogo General de Cuentas de dicho Marco Normativo, establece:

“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. (...)

2.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones

Cuando la empresa que controla los recursos los entregue en administración, esta 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, 14-PRÉSTAMOS POR COBRAR o 23-PRÉSTAMOS POR PAGAR. (...)

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 (...)

Con posterioridad, el activo generado se actualizará conforme a la norma aplicable según su naturaleza.

Por su parte, la empresa que administra los recursos debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Adicionalmente, si el uso de los recursos implica la generación de un activo que será administrado por la empresa, esta debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS." (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Los hechos económicos deberán reconocerse atendiendo a su forma económica, independientemente de su forma legal, razón por la cual, para el reconocimiento contable de las transacciones derivadas de un convenio o contrato administrativo o interadministrativo, la entidad deberá evaluar el trasfondo de su clausulado y de esta manera identificar aspectos tales 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, entre otros.

Por su parte, los recursos entregados en administración son aquellos que bajo el control de la entidad se entregan con el propósito de que quien los reciba cumpla con ellos una finalidad específica. Dichos recursos son aquellos sobre los cuales la entidad que entrega tiene la capacidad de definir su uso para obtener un potencial de servicio, a través de la aplicación de los recursos administrados a la finalidad establecida, o para generar beneficios económicos futuros, los cuales se pueden materializar en el pago de obligaciones a cargo de la entidad o en la obtención de ingresos o financiación.

Así las cosas, si la intención de las partes vinculadas al contrato o convenio es que la empresa actúe como mera administradora de los recursos sin recibir el control, entonces registrará dichos recursos como recibidos en administración, mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN. Los activos, pasivos, ingresos o gastos asociados a la gestión no serán incorporados en la información financiera de la empresa que administra, puesto que ello le compete a la entidad que tiene el control con base en la información periódica suministrada por dicha empresa administradora.

Con la gestión de los recursos, se debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y se 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 podrá revelar a través de cuentas de orden mediante 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 que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

Por lo tanto, si la empresa recibe los recursos para su administración y gestión no se podrán revelar en cuentas de orden como se plantea en la consulta, dichos recursos deberán atender el anterior tratamiento contable de conformidad al 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, incorporado por la Resolución 079 de 2019 y modificado por la Resolución 092 de 2020.

Ahora bien, acerca de su inquietud sobre la afectación de la capacidad de endeudamiento tras el reconocimiento de los recursos recibidos en administración, es pertinente manifestar que la CGN no tiene competencia para pronunciarse sobre el tema planteado, ya que obedece a un asunto que se encuentra fuera del Régimen de Contabilidad Pública, al formar parte de procedimientos administrativos.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Concepto No. 20211100013821 del 07-04-2021

20211100021951 del 29-04-2021

20211100053131 del 01-07-2021

20211120066861 del 18-07-2021

20211100070041 del 03-09-2021
20211100111441 del 16-12-2021
20211100114111 del 29-12-2021

2.15 PATRIMONIO DE LAS EMPRESAS

CONCEPTO No. 20211100012011 DEL 19-03-2021

| | | |
|---|------------------------|--|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Patrimonio de las Empresas |
| | SUBTEMAS | Procedimiento contable para ajustar estados financieros aprobados por Junta Directiva y transmitidos a la CGN. Reconocimiento de Resultados de ejercicios anteriores. |

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 N° 20210010017212, el día 4 de marzo de 2021, mediante la cual indica lo siguiente:

Lotería de Bogotá reconoció los gastos con cargo a la reserva de capitalización de que tratan los Acuerdos 110 de 2014 y 545 de 2020 del Consejo Nacional de Juegos de Suerte y Azar (CNJSA) mediante un débito en la cuenta de reserva de capitalización y un crédito en bancos, sin afectar el estado de resultados del período. Los estados financieros para el periodo 2020 fueron aprobados por la Junta Directiva.

De acuerdo con el concepto 20211100003621 emitido por la CGN el 26 de febrero de 2021, la entidad consulta si los estados financieros deben ser ajustados, a qué fecha de corte y si al corregir se habilita el CHIP para transmitir la información ajustada y presentarla a la Junta Directiva de la entidad.

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

CONSIDERACIONES

El Instructivo 001 de 2020, el cual imparte Instrucciones relacionadas con el cambio del periodo contable 2020-2021, el reporte de información a la Contaduría General de la Nación y otros asuntos del proceso contable, indica:

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

2.1. Plazos

La información contable con corte a 31 de diciembre de 2020 deberá transmitirse a la CGN, en los siguientes plazos:

2.1.1. Información contable pública -Convergencia Para el reporte de la información contable pública, las entidades atenderán lo dispuesto en el artículo 16º de la Resolución 706 de 2016, y sus modificaciones, es decir, la fecha límite de presentación es el 15 de febrero de 2021.

(...)

Los estados financieros que se someten a aprobación de los órganos corporativos, deben corresponder con los reportados a la CGN de acuerdo a lo previsto en los artículos 36 y 37 de la Resolución 706 de 2016; en caso de modificación de dicha información, debe quedar constancia en el acta de la reunión correspondiente, la cual se enviará a la CGN, junto con la carta de solicitud, para el trámite de presentar nuevamente la información ajustada, dentro de los cinco días hábiles siguientes a la aprobación.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, la Resolución 706 de 2016, Por la cual se establece la información a reportar, los requisitos y los plazos de envío a la Contaduría General de la Nación, y sus modificaciones, indica lo siguiente:

“ARTÍCULO 37°. MODIFICACIÓN DE INFORMACIÓN. Si en cumplimiento de las funciones constitucionales de centralizar y consolidar la información, la Contaduría General de la Nación solicita a las entidades pública la modificación de la información reportada, estas deberán proceder al envío inmediato de la categoría de información ajustada.

Si la entidad pública requiere modificar la información reportada a la Contaduría General de la Nación, podrá enviar nuevamente la categoría de información ajustada sin previa autorización antes del cierre del sistema CHIP. Una vez cerrado el sistema no se hará apertura para corrección, transmisión y retransmisión de la información.” (Subrayado fuera de texto)

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 al principio de devengo indica:

“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)

Por otro lado, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, establece en el numeral 5.3. Corrección de errores, de la norma 5. Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores que:

“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.

(...)

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.” (Subrayado fuera de texto)

Por último, 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:

El Instructivo 001 de 2020 de la Contaduría General de la Nación (CGN), indica como plazo máximo para transmitir la información contable a 31 de diciembre de 2020 el 15 de febrero de 2021, según lo dispuesto en el artículo 16º de la Resolución 706 de 2016, y sus modificaciones, lo cual implica que a la fecha Lotería de Bogotá realizó la transmisión de su información a la CGN.

Como quiera que el procedimiento contable aplicado por la entidad para el registro de los hechos económicos del período 2020, no cumplió con la normativa contable, debido a que afectó el patrimonio directamente al registrar los gastos, es necesario que la entidad realice los ajustes que permitan contar con un Estado de resultados que reflejen el resultado cierto del período, acorde con el procedimiento señalado en el concepto 20211100003621, del 26 de febrero de 2021, lo anterior en cumplimiento del principio de devengo, según el cual, los hechos económicos se reconocen cuando surgen los derechos y obligaciones o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo.

Posteriormente, la entidad deberá someter a aprobación de la Junta Directiva los estados financieros ajustados, de lo cual quedará constancia en el acta de la reunión correspondiente, que será enviada a la CGN, junto con la carta de solicitud, para la presentación nuevamente de la información ajustada, dentro de los cinco días hábiles siguientes a la aprobación.

Ahora bien, si verificado que el sistema CHIP no permite transmitir nuevamente la información financiera, la entidad realizará, en el período actual, los ajustes que permitan conocer el resultado cierto por utilidad o pérdida del periodo 2020, así como restablecer el saldo de la cuenta 3215-RESERVAS en el patrimonio.

Determinado el resultado del período, este se trasladará a la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES, la cual se afectará contra la cuenta 3215-RESERVAS, porque aplica la utilización de la reserva una vez surge la situación que la originó, esto es la absorción de los gastos del período 2020.

Cabe señalar que 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, como si este no hubiera ocurrido.

CONCEPTO No. 20211100021311 DEL 26-04-2021

| | | |
|----------|----------------------------|--|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Patrimonio de las empresas |
| | SUBTEMAS | Procedimiento contable para la absorción de resultados de ejercicios anteriores. |

Doctora
 EMILSE MARROQUÍN SALAS
 Subgerente Financiero
 Fabrica de Licores del Tolima
 Ibagué, Tolima

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211400021072 el 24 de marzo de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(...) Agradezco el apoyo para efectuar la distribución de utilidades de la fábrica de licores del Tolima, empresa Industrial y Comercial del Estado, adscrita a la Secretaría de Hacienda del Tolima, sin embargo, cuenta con autonomía administrativa, financiera y presupuestal. Teniendo en cuenta que en los estatutos no define el porcentaje de distribución, igualmente cual es el tratamiento de la cuenta resultado de ejercicios anteriores y como se maneja en caso de distribuir utilidades. Igualmente, facilitamos quien es en la actualidad el gestor para la Fábrica y el medio de contacto.”

CONSIDERACIONES

La Ley 298 de 1996 por la cual se desarrolla el artículo 354 de la Constitución Política, se crea la Contaduría General de la Nación como una Unidad Administrativa Especial adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, estableció en su artículo 4 las funciones de la CGN, dentro de las cuales se menciona “...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; (...)”.

Por otra parte, en el marco de sus competencias, la CGN expidió la Resolución 139 de 2015, por la cual incorpora, como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, el cual está conformado por: el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las

Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas; y la Doctrina Contable Pública.

Adicionalmente, el artículo 2 de la Resolución 139 de 2015 y sus modificaciones, incorporó el Catálogo General de Cuentas (CGC) que será utilizado por las empresas bajo el ámbito de la Resolución 414 de 2014 para efectos de registro y reporte de información financiera a la CGN, en las condiciones y plazos que determine este organismo de regulación.

En cuanto a la descripción de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES establece que “Representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de ser absorbido”.

Por su parte, la dinámica de la cuenta establece que esta se debita con “(...) 2- El valor de distribución dispuesto por el máximo órgano social u organismo competente (...)” (Subrayado fuera del texto).

Así mismo, 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. (...)” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

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

De acuerdo con la descripción de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, los saldos que se registren allí representan el valor de los resultados acumulados de ejercicios anteriores que están pendientes de distribución o de ser absorbidos.

En ese mismo sentido, la dinámica de la cuenta establece que esta se debita con el valor de distribución dispuesto por el máximo órgano social u organismo competente, y así mismo, se acredita con 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.

Ahora bien, atendiendo a lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación como máxima autoridad contable de la administración pública, por lo cual, la decisión sobre la distribución de las utilidades acumuladas, corresponde a las competencias estipuladas en sus estatutos y en la normativa vigente sobre la disposición de utilidades.

CONCEPTO No. 20211100023441 DEL 10-05-2021

| | | |
|----------|----------------------------|--|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Patrimonio de las empresas |
| | SUBTEMAS | Tratamiento contable de las reservas ocasionales destinadas para proyectos de inversión. |

Mayor General
 IVAN DELASCAR HIDALGO GIRALDO
 Gerente General y Representante Legal
 Corporación de la Industria Aeronáutica Colombiana S.A.
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el No. 20212200007661 el 24 de marzo de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(...) la Corporación de la Industria Aeronáutica Colombiana es una Sociedad de Economía Mixta (que) debe solicitar ante el CONPES la destinación de las utilidades a 31 de diciembre de cada vigencia, para ello se requiere justificar y ejecutar las utilidades en actividades de financiación de proyectos de inversión que permitan la ampliación de las capacidades de la Corporación para la siguiente vigencia fiscal, por lo cual una vez el CONPES autoriza la distribución de las utilidades, los Estados Financieros y las reservas son autorizados por la Asamblea General de Accionistas, se constituye contablemente una reserva ocasional por el valor autorizado, la cual debe amparar los proyectos de inversión y de esta manera no afectar los costos y gastos de la vigencia.

Para el caso que se presenta actualmente, la Corporación ejecuta ciertas compras con cargo al rubro de proyectos de inversión el cual se encuentra constituido presupuestalmente, cuando se realizan compras de activos no se ve afectado el gasto, sin embargo, se presentan casos en los que estas compras no son necesariamente para la adquisición de activos, pero si con cargo a inversión, en esta situación se afecta contablemente el gasto o costo. (...)

Con el fin de no afectar los resultados del ejercicio con una compra que se ha hecho con cargo a inversión la cual fue constituida como reserva ocasional, ¿La entidad puede disminuir el valor del gasto o costo constituido contra la reserva ocasional y de esta manera disminuir la reserva y no afectar el resultado del ejercicio?, esto teniendo en cuenta que si bien es cierto existe un concepto frente al manejo que se puede dar a las reservas, no hay claridad respecto de la dinámica contable o registro contable que será apropiado realizar en este caso,

a fin de evitar una posible observación o deficiencia en la evaluación institucional que realiza la Contaduría General de la Nación a la información financiera presentada, se solicita muy comedidamente aclaración a la Subcontaduría de Investigación General y Normas de la Contaduría General de la Nación respecto del manejo contable para la disminución de esta reserva en la medida en que durante la vigencia fiscal se ejecuten los proyectos de inversión.”

CONSIDERACIONES

El Código de Comercio, en su artículo 154 establece:

“Artículo 154. RESERVA SOCIAL OCASIONAL. Además de las reservas establecidas por la ley o los estatutos, los asociados podrán hacer las que consideren necesarias o convenientes, siempre que tengan una destinación especial, que se aprueben en la forma prevista en los estatutos o en la ley y que hayan sido justificadas ante la Superintendencia de Sociedades.

La destinación de estas reservas solo podrán variarse por aprobación de los asociados en la forma prevista en el inciso anterior.” (Subrayado fuera del texto)

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014, modificado por la Resolución 168 de 2020, contiene dentro de los principios de contabilidad pública el devengo, señalando que “los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo”.

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas (CGC), incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, describe la cuenta 3215-RESERVAS, así: “Representan el valor de los recursos reclasificados de los resultados obtenidos por la empresa, con el fin de satisfacer requerimientos legales estatutarios, o fines específicos y justificados”.

En el referido CGC, se establece que dicha cuenta se debita por el valor de la utilización de la reserva cuando se aplique a la situación que la originó e implique la disminución del patrimonio; el valor pagado en la readquisición de acciones o cuotas partes de interés social; el valor de la distribución de la reserva, por mandato del máximo órgano social de acuerdo con las normas legales, cuando el origen y aplicación de la misma sea una inversión interna de la empresa; y, el valor que se disminuya producto de la baja en cuentas de activos por el traslado de negocios operaciones o del reconocimiento de obligaciones por la combinación de negocios, cuando la combinación se clasifique como una unión de intereses.

CONCLUSIONES

Tratándose de ejecución de proyectos de inversión que se encuentran respaldados con una reserva ocasional constituida para este fin, cuando la entidad se desprenda de recursos económicos reconocerá el activo, el gasto o el costo en su información financiera, así:

Si mediante la ejecución del proyecto se lleva a cabo la adquisición de activos o las erogaciones deben ser reconocidas como mayor valor de algún activo, entonces se reconocerá el activo debitando la subcuenta y cuenta correspondiente a su naturaleza y acreditando la cuenta que corresponda al pasivo.

Ahora bien, si con la ejecución del proyecto se generan erogaciones en la empresa que no son susceptibles de reconocerse como activos, entonces se reconocerá el gasto o costo correspondiente debitando la subcuenta y cuenta correspondiente a dicha erogación y acreditando la cuenta que corresponda al pasivo.

Adicionalmente, en los casos citados anteriormente, como se utilizó la reserva ocasional para la situación o destinación que la originó, se disminuirá la reserva mediante un débito en la subcuenta 321503-Reservas ocasionales de la cuenta 3215-RESERVAS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, por el valor ejecutado del proyecto de inversión.

De conformidad con lo anterior, la entidad no reconocerá un gasto o costo debitando la reserva ocasional; este debe reconocerse en la cuenta del gasto o costo respectivo, en el periodo en el que se realice.

CONCEPTO No. 20211100039951 DEL 08-06-2021

| | | |
|---|------------------------|---|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran ahorro del público |
| | TEMAS | Patrimonio de las empresas Cuentas por cobrar |
| | SUBTEMAS | Reconocimiento de cuentas por cobrar Reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias- Prestación de servicios Corrección de errores Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias |

Doctor
 ALCIDES BUSTOS BUSTOS
 Contador
 Alcaldía de El Pital
 El Pital - Huila

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N°20211100031352 el 6 de mayo de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta señala:

La ESE Municipal contrata bajo la modalidad de capitación, en donde el pago se realiza de acuerdo con el número de afiliados de la EPS en el municipio. En vista de que COMFAMILIAR no ha contratado la totalidad de la población del municipio, se generaron diferencias entre 2015 y 2020, por las cuales la ESE Municipal inició proceso jurídico, facturó el valor a reclamar y lo registró afectando las cuentas por cobrar y el ingreso. Al respecto señalan:

“Esta contabilización no la compartimos porque es una presunción y no existe la certeza del pago por tanto están presentando una información que no es acorde y no refleja la realidad de la entidad.

Por lo anterior se hace necesario el concepto de su parte para tener certeza si se debe hacer la facturación de Ingresos de vigencias anteriores afectando los resultados de la vigencia 2020 o si debemos hacer el registro en cuentas de orden.”

CONSIDERACIONES

Los artículos 2.5.3.4.4 y 2.5.3.4.7 del Decreto 780 de 2016, Único Reglamentario del Sector Salud y Protección Social, señalan:

“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;(...)

Artículo 2.5.3.4.7 Condiciones mínimas que se deben incluir en los acuerdos de voluntades para la prestación de servicios mediante el mecanismo de pago por capitación. Los acuerdos de voluntades para la prestación de servicios que celebren las entidades responsables del pago de servicios de salud con prestadores de servicios de salud establecidos en su red para la atención de la población a su cargo, mediante el mecanismo de pago por capitación, deberán contemplar, además de las condiciones mínimas establecidas en el artículo presente decreto anterior, las siguientes:

1. Base de datos con la identificación de los usuarios cubiertos con el acuerdo de voluntades.
2. Perfil epidemiológico de la población objeto del acuerdo de voluntades.
3. Monto que debe ser pagado por el responsable del pago por cada persona con derecho a ser atendida, en un período determinado, en el marco de los servicios convenidos o pactados con el prestador de servicios.
4. Identificación de las actividades, procedimientos, intervenciones, insumos y medicamentos incluidos en la capitación, de acuerdo con la codificación que establezca el Ministerio de Salud y Protección Social.
5. Metas de cobertura, resolutivez y oportunidad en la atención, que tengan en cuenta la normatividad vigente.
6. Condiciones de ajuste en el precio asociadas a las novedades de ingreso o retiro que se presenten en la población a cargo de la entidad responsable del pago.
7. Condiciones para el reemplazo de personas cubiertas por el acuerdo de voluntades, asociadas a las novedades de ingreso o retiro que se presenten en la población a cargo de la entidad responsable del pago.

Parágrafo 1. Las actividades, procedimientos, intervenciones, insumos y medicamentos incluidos en la capitación deben ser prestados o suministrados directamente por el prestador de servicios de salud contratado. Si las actividades, procedimientos, intervenciones, insumos y medicamentos, contratados por capitación son prestados o suministrados por otro prestador, por remisión de la institución prestadora o en caso de urgencias, la entidad responsable del pago cancelará su importe a quien haya prestado el servicio, y podrá previa información descontar el valor de la atención.

Parágrafo 2. Este mecanismo de pago no genera en ningún caso la transferencia de las obligaciones propias del aseguramiento a cargo exclusivo de las entidades responsables de cubrir el riesgo en salud.”

En relación con la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de información financiera del Marco Normativo para las Empresas que no Cotizan en el mercado de valores, y que no Captan ni Administran ahorro del público, define los elementos de los estados financieros, y en relación con los ingresos, señala:

“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. (...)

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 (...)

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. “ (Subrayados fuera de texto) (...)

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)

De otra parte, el párrafo 8 del numeral 1.1.2. Ingresos por prestación de servicios, de la Norma de ingresos de actividades ordinarias, determina:

“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.”

El numeral 2 del Capítulo I 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 219 de 2020, 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.”

Así mismo, la Norma de Políticas contables, Cambios en las estimaciones contables y Corrección de errores, para las Empresas que no Cotizan en el mercado de valores y, que no Captan ni Administran recursos del público, en el numeral 5.3 Corrección de errores, señala:

“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.” (Subrayados fuera de texto)

Por otra parte, cuando la reclamación de derechos se realiza a través de la instauración de procesos judiciales la entidad que se encuentra en el ámbito de la regulación de las Empresas que no Cotizan en el mercado de valores y, que no Captan ni Administran recursos del público, aplicará el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) con la Resolución 310 de 2017, el cual señala:

“Para efectos de este procedimiento, los procesos judiciales son el conjunto de actos regulados por la Ley que se derivan de las demandas interpuestas ante un juez para que se revisen derechos presuntamente violados por un tercero, así como las pretensiones económicas que, a su juicio, subsanan el perjuicio causado, cuyo resultado es la sentencia del juez. (...)”

1. RECONOCIMIENTO DE DERECHOS Y REVELACIÓN DE ACTIVOS CONTINGENTES

1.1. Admisión de las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales

La admisión de las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales interpuestas por la empresa en contra de un tercero se revelarán como activo contingente.

Adicionalmente, en la medida en que pueda hacerse una medición del activo contingente, este se registrará debitando las subcuentas que identifican el tipo de proceso de la cuenta 8120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS y acreditando la subcuenta 890506- Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 8905-ACTIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR). Para tal efecto, la medición corresponderá a la mejor estimación del valor que la empresa podría llegar a cobrar al culminar el proceso de manera favorable para la empresa.

El activo contingente se ajustará cuando la empresa obtenga nueva información acerca del proceso o, como mínimo, al final del periodo contable, con el fin de asegurar que su evolución se refleje apropiadamente en los estados financieros de la empresa.

1.2. Sentencia en firme, laudo arbitral definitivo o acta de conciliación extrajudicial

Con la sentencia en firme a favor de la empresa, o con base en el laudo arbitral definitivo o en el acta de conciliación extrajudicial, se registrará el derecho y el ingreso, afectando las subcuentas correspondientes. Simultáneamente, se ajustarán los saldos registrados en las cuentas de orden, debitando la subcuenta 890506- Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 8905-ACTIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR) y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 8120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS.

Cuando la sentencia en firme, laudo arbitral definitivo o acta de conciliación extrajudicial, deniegue las pretensiones demandadas por la empresa, se ajustarán los saldos registrados en las cuentas de orden, debitando la subcuenta 890506-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 8905-ACTIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR) y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 8120-

LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS.

1.3. Recaudo de los derechos originados en sentencias judiciales, laudos arbitrales o actas de conciliación extrajudicial

Con el recaudo del valor establecido en la sentencia en firme, laudo arbitral definitivo o acta de conciliación extrajudicial, la empresa debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta que identifique el respectivo derecho.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se deben reconocer 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.

Por otra parte, en la normativa extractada se señala que se deben reconocer como ingresos, los incrementos en los beneficios económicos futuros producidos a lo largo del periodo contable, por los cuales, para su reconocimiento como ingresos, la entidad debe evaluar a partir de la información disponible si existe la probabilidad o el suficiente grado de certidumbre de obtener los beneficios asociados, para lo cual la partida a incorporar debe presentar una medición fiable.

Según lo indicado en la Norma de ingresos de actividades ordinarias, las transacciones relacionadas con la prestación de servicios, presentan una estimación fiable siempre que cumplan con los siguientes requisitos: a) que el valor de los ingresos pueda medirse con fiabilidad; b) la probabilidad de que la empresa reciba los beneficios económicos asociados con la transacción; c) que el grado de avance en la prestación del servicio, al final del periodo contable, puede medirse con fiabilidad; y d) que los costos en los que se haya incurrido para la prestación del servicio y aquellos necesarios para completarla para su registro puedan medirse con fiabilidad.

De conformidad con lo anterior, la ESE del municipio deberá analizar si las facturas emitidas cumplen con los requisitos para ser reconocidas como cuentas por cobrar y si es viable el reconocimiento del ingreso. De confirmar que la entidad debe reconocer la cuenta por cobrar y el ingreso, este último al corresponder a vigencias anteriores, se registrará en la contabilidad afectando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Así mismo, es pertinente indicar que, si a la formulación de los estados financieros de vigencias anteriores los valores a reconocer estaban disponibles, deberán tratarse como un error, caso en el cual la empresa corregirá el error, sea material o no en el período en el cual se descubra, y para efectos de presentación, si es material, reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por este. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presenta la información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

Ahora bien, en caso de que no sea viable realizar el reconocimiento de la cuenta por cobrar, pero se está discutiendo el derecho a través de un proceso judicial, se deberá reconocer tal situación aplicando lo

establecido en el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, el cual indica en las diferentes etapas del proceso judicial la manera como la entidad deberá registrar los hechos económicos derivados de cada una de ellas, como son: En la admisión de la demanda la revelación, medición y registro del activo contingente; con la sentencia en firme a favor el reconocimiento del derecho y del ingreso; el recaudo del valor establecido en la sentencia a favor en firme; entre otras situaciones.

CONCEPTO No. 20211100051731 DEL 29-06-2021

| | | |
|---|------------------------|--|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Patrimonio de las empresas |
| | SUBTEMAS | Tratamiento contable de la utilización de una reserva ocasional para reinversión en proyectos |

Doctora
 LUZ NUBIA MURILLO MEJÍA
 Directora financiera
 Centro de Diagnóstico Automotor de Palmira Ltda.
 Palmira, Valle del Cauca

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211400033722 el 24 de mayo de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La Sociedad Centro de Diagnóstico Automotor de Palmira Ltda., (...) Es una empresa que se encuentra en competencia del sector público y privado, al igual sus tarifas y mercado es regulado.

(...) Sus socios son: Municipio de palmira 84.40% Ministerio de transporte 13.40%, Departamento del Valle del Cauca 1.40% y Cámara de Comercio de Palmira 0.80%.

De acuerdo con la Escritura Pública No. 838 de fecha 15 de Mayo de 2006, mediante la cual se reformaron los estatutos de la sociedad, se estableció en el PARAGRAFO 1° del artículo 51:

Artículo 51 RESERVAS Y CAPITALIZACIONES:

PARAGRAFO 1: UTILIDADES SOCIALES. “Los socios pactan expresamente que las utilidades no se repartirán entre ellos, sino que se destinarán a la legalización de Programas concretos de ensanche, modernización o desarrollo en planes comunes en beneficio social en el área de tránsito y sector Transporte y su infraestructura, en cumplimiento del objeto social”

En desarrollo y aplicación del artículo anteriormente citado, la Junta de Socios efectuada el 25 de marzo del 2021, decidió y aprobó crear con las utilidades generadas, un fondo reserva ocasional para reinversión en nuevos proyectos, así:

1. *Renovar equipos y materiales de proceso operativo, encaminados a modernización de la maquinaria y equipos de la Revisión Técnico Mecánica.*
2. *Garantizar una infraestructura física acorde con las necesidades de los clientes y de los funcionarios, encaminada a la ampliación y mejoramiento de la propiedad, planta y equipos de la entidad como son la remodelación de la infraestructura del Centro de Diagnóstico Automotor de Palmira Limitada.*
3. *IncurSIONAR y modelar nuevos negocios*
4. *Generar recordación de marca y cultura vial (Campañas de seguridad, prevención vial y cultura ciudadana).*
5. *Renovar y/o actualizar el software de la Revisión Técnico Mecánica (...)*

Fundamentada en el artículo 23 de la C.N; y las leyes 1437 de 2011; 1755 de 2015, artículo 1° y con base en las anteriores consideraciones en forma respetuosa elevo a Usted y al despacho a su cargo la siguiente consulta:

A- ¿Qué registros contables se deben efectuar cuando se empiecen a ejecutar los proyectos teniendo en cuenta que las utilidades han sido trasladadas a la cuenta de Reservas Ocasionales, como reinversión de utilidades?

B - ¿Se pueden afectar los pagos destinados a cada tipo de proyecto debitando directamente la cuenta de reserva?

C- ¿Qué manejo se le debe dar a cada tipo de proyecto, especialmente al proyecto de INFRAESTRUCTURA, teniendo en cuenta el carácter público del Centro de Diagnóstico Automotor de Palmira Limitada?"

CONSIDERACIONES

El Código de Comercio, en su artículo 154 establece:

“Artículo 154. RESERVA SOCIAL OCASIONAL. Además de las reservas establecidas por la ley o los estatutos, los asociados podrán hacer las que consideren necesarias o convenientes, siempre que tengan una destinación especial, que se aprueben en la forma prevista en los estatutos o en la ley y que hayan sido justificadas ante la Superintendencia de Sociedades.

La destinación de estas reservas solo podrán variarse por aprobación de los asociados en la forma prevista en el inciso anterior.” (Subrayado fuera del texto)

El Marco Conceptual 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 (RCP) mediante la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, en su numeral 5. Principios de contabilidad, define el principio de devengo 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 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.”

De igual manera en su numeral 6. Definición, reconocimiento y medición de los elementos que constituyen los estados financieros, indica:

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

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. 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.

(...)

6.1.5. 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.” (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, el Catálogo General de Cuentas (CGC) para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 139 de 2015 y sus modificaciones, indica que la cuenta 3215-RESERVAS “Representa

el valor de los recursos reclasificados de los resultados obtenidos por la empresa, con el fin de satisfacer requerimientos legales o estatutarios, o fines específicos y justificados”, y entre otras conceptos se debita con “El valor de la utilización de la reserva cuando se aplique a la situación que la originó e implique la disminución del patrimonio”.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

PREGUNTAS A Y B

Con base en el principio de devengo, definido en el Marco Conceptual para 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 o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo. Para efectuar dicho reconocimiento la entidad debe evaluar que el hecho económico 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.

Para el caso particular de la consulta, cuando se desarrollen los proyectos para los cuales fue creada la reserva ocasional aprobada por la Junta de Socios, la empresa deberá reconocer los hechos económicos así:

- Los activos, costos o gastos originados en la ejecución de los proyectos deberán ser reconocidos mediante un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda a su naturaleza, en la clase 1-ACTIVOS, 5-GASTOS, 6-COSTOS DE VENTAS o 7-COSTOS DE TRANSFORMACIÓN, y un crédito en la subcuenta y cuenta correspondiente de la clase 2-PASIVO. Posteriormente, se reconocerá el pago de la obligación mediante un débito en la subcuenta y cuenta que atañe del pasivo y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

- Al ejecutarse las actividades del proyecto que dieron origen a la constitución de la reserva ocasional se reconocerá un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 3215-RESERVAS, afectada en la constitución de la reserva, y un crédito en la subcuenta 323001-Utilidad o excedentes del ejercicio de la cuenta 3230-RESULTADO DEL EJERCICIO o en la subcuenta 322501-Utilidad o excedentes acumulados de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, si el resultado del ejercicio fue reclasificado.

Dado lo anterior es pertinente precisar que en ningún momento debe hacerse afectación directa de la cuenta de reservas ocasionales con la ejecución de cada proyecto.

PREGUNTA C

El tratamiento contable específico para cada tipo de proyecto dependerá de los hechos económicos que se originen cuando estos se ejecuten. No obstante, de su consulta se interpreta que dichos proyectos aún no se han comenzado a ejecutar, por lo tanto, no es posible determinar un procedimiento contable, por no conocerse los hechos económicos derivados de su ejecución y las características particulares.

CONCEPTO No. 20211100060721 DEL 27-07-2021

| | | |
|---|------------------------|---|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Entidades de Gobierno |
| | TEMAS | Patrimonio de las Entidades de Gobierno |
| | SUBTEMAS | Estados Financieros |

| | | |
|---|------------------------|---|
| 2 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Patrimonio de las empresas |
| | SUBTEMAS | Estados Financieros |

| | | |
|---|------------------------|---|
| 3 | MARCO NORMATIVO | Entidades en liquidación |
| | TEMAS | Patrimonio de las Entidades de Gobierno Patrimonio de las Empresas |
| | SUBTEMAS | Estados Financieros |

Doctor
 CRISTIAN ARNULFO MERCHÁN SÁNCHEZ
 Analista de Proyectos Especiales
 Informa Colombia
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010036022 el 09 de junio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La siguiente tiene como motivo el solicitar mayor información respecto al por qué se encuentran empresas que reportan dentro de sus estados financieros específicamente el rubro de capital fiscal (patrimonio) con un valor negativo, teniendo presente que la naturaleza de dicha cuenta debe ser un valor positivo. Es por esto que acudo a usted para tener mayor claridad en la información y así mismo tener un respaldo ya sea normativo o procedimental que aplique para dichas entidades.”

En comunicación vía telefónica que se obtuvo el día miércoles 09 de junio, con el área mesa de ayuda, el asesor Nicolás Villa sugiere envía correo reportando las entidades que presentan esta novedad y de igual manera, indicar que cada entidad corresponde a un asesor diferente (adjunto documento)”.

CONSIDERACIONES

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

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

“6.1.3. Patrimonio

62. El patrimonio comprende el valor de los recursos públicos representados en bienes y derechos, una vez deducidas las obligaciones, que tiene la empresa para cumplir las funciones de cometido estatal.

63. El patrimonio suministra información sobre los fondos aportados por el Estado y los particulares, las ganancias o pérdidas acumuladas y las reservas que permiten a los usuarios conocer las restricciones, legales o de otro tipo y que afectan la capacidad de la empresa para distribuir o aplicar de forma diferente su patrimonio”.

Por otra parte, la norma de Presentación de Estados Financieros 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, incorporadas al Régimen de Contabilidad Pública (RCP), mediante la Resolución 414 de 2014, y actualizadas según la Resolución 219 de 2020, señala:

“1.3.2.3. Información a presentar en el estado de situación financiera o en las notas (...)

24. El nivel de información suministrada variará para cada partida, así, por ejemplo: (...)

f) Los componentes del patrimonio se desagregarán en capital, primas en colocación de acciones, cuotas o partes de interés social, resultados de ejercicios anteriores, resultados del ejercicio, reservas, así como ganancias o pérdidas por operaciones específicas que de acuerdo con las normas se reconocen en el patrimonio y se presentan en el otro resultado integral. En el caso de estados financieros consolidados se incluirá la participación no controladora. (...)”

Adicionalmente, el Catálogo General de Cuentas (CGC), utilizado por las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público e incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución No. 139 de 2015 y sus modificaciones, describe el grupo 32-PATRIMONIO DE LAS EMPRESAS, así: “En esta denominación se incluyen las cuentas que representan el capital de las empresas públicas; la prima en colocación de acciones, cuotas o partes de interés social; el resultado del ejercicio; los resultados de ejercicios anteriores; las reservas; y las ganancias o pérdidas de algunos activos o pasivos cuyas variaciones se reconocen directamente en el patrimonio”.

Y describe la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL, así: “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” Además establece que se debita por 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. (Subrayado fuera de texto)

Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, define el patrimonio, así:

“6.1.3. Patrimonio

67. El patrimonio comprende el valor de los recursos públicos representados en bienes y derechos, una vez deducidas las obligaciones, que tiene la entidad para cumplir las funciones de cometido estatal”.

Por otra parte, la norma de Presentación de Estados Financieros de las Normas para el Reconocimiento, “1.3.2.3. Información a presentar en el estado de situación financiera o en las notas (...)

24. El nivel de información suministrada variará para cada partida, así, por ejemplo: (...)

f) Los componentes del patrimonio se desagregarán en capital, prima en colocación de acciones, cuotas o partes de interés social, resultados de ejercicios anteriores, resultados del ejercicio, reservas, así como ganancias o pérdidas por operaciones específicas que de acuerdo con las normas se reconocen en el patrimonio. En el caso de estados financieros consolidados se incluirá la participación no controladora”. (Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, el Catálogo General de Cuentas (CGC), utilizado por las Entidades de Gobierno e incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, describe el grupo 31-PATRIMONIO DE LAS ENTIDADES GOBIERNO, así: “En esta denominación se incluyen las cuentas que representan el capital de las entidades de gobierno; la prima en colocación de acciones, cuotas o partes de interés social; el resultado del ejercicio; los resultados de ejercicios anteriores; las reservas; y las ganancias o pérdidas de algunos activos o pasivos cuyas variaciones se reconocen directamente en el patrimonio”.

Y describe la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, así: “Representa el valor de los recursos asignados para la creación de las entidades de gobierno, así como las variaciones que este tenga producto de nuevas aportaciones, de la combinación o traslado de operaciones, o de los excedentes financieros distribuidos a la entidad”. Además, establece que se debita por el valor del capital que se disminuya producto de la baja en cuentas de activos por el traslado de operaciones o del reconocimiento de obligaciones por la combinación de operaciones. (Subrayado fuera de texto)

Marco Normativo para Entidades en Liquidación.

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de Entidades en Liquidación, anexo a la Resolución 461 de 2017 de 2015 y sus modificaciones, estipula:

“6.1.3. Patrimonio

57. El patrimonio comprende el valor de los recursos públicos representados en bienes y derechos, una vez deducidas las obligaciones, que tiene la entidad en liquidación a la fecha de presentación de los estados financieros”.

Por otra parte, la norma de Presentación de Estados Financieros de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades en Liquidación, incorporadas al Régimen de Contabilidad Pública (RCP), mediante la Resolución 461 de 2017, y actualizadas según la Resolución 220 de 2020, señala:

“1.3.2.4. Información a presentar en el estado de situación financiera o en las notas (...)

20. La entidad en liquidación presentará, ya sea en el estado de situación financiera o en las notas, desagregaciones de las partidas mínimas exigidas para este estado, clasificadas según su naturaleza. Así, por ejemplo: (...)

e) Los componentes del patrimonio se desagregarán de acuerdo con la estructura patrimonial de la entidad en liquidación”.

Adicionalmente, el Catálogo General de Cuentas (CGC), utilizado por las Entidades en Liquidación e incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 611 de 2017 y sus modificaciones, describe los siguientes grupos así:

31-PATRIMONIO DE LAS ENTIDADES DE GOBIERNO: “En esta denominación se incluyen las cuentas que representan el patrimonio de las entidades de gobierno en liquidación, las cuales se relacionan con: el capital de las entidades en liquidación; la prima en colocación de acciones, cuotas o partes de interés social; el resultado de la gestión de la liquidación; los resultados de ejercicios anteriores; las reservas; y las ganancias o pérdidas de algunos activos o pasivos cuyas variaciones se reconocen directamente en el patrimonio”

32-PATRIMONIO DE LAS EMPRESAS: “En esta denominación se incluyen las cuentas que representan el patrimonio de las empresas en liquidación, las cuales se relacionan con: el capital de las entidades en liquidación; la prima en colocación de acciones, cuotas o partes de interés social; el resultado de la gestión de la liquidación; los resultados de ejercicios anteriores; las reservas; y las ganancias o pérdidas de algunos activos o pasivos cuyas variaciones se reconocen directamente en el patrimonio”.

Y describe las siguientes cuentas, así:

3105-CAPITAL FISCAL: “Representa el valor de los recursos que, con anterioridad al acto que ordena la supresión o disolución de la entidad con fines de liquidación, se asignaron para su creación y desarrollo”. Además, establece que se debita con el valor acumulado que se tenga al finalizar la liquidación. (Subrayado fuera de texto)

3208-CAPITAL FISCAL: “Representa el valor de los recursos que, con anterioridad al acto que ordena la supresión o disolución de la empresa con fines de liquidación, se otorgaron para la creación y desarrollo de empresas no societarias, así como el valor de los excedentes financieros distribuidos a la misma”. Además, establece que se debita por el valor acumulado que se tenga al finalizar la liquidación. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que el Patrimonio de una entidad o empresa, está representado por los bienes y derechos que esta tiene para el cumplimiento de sus funciones, una vez se han deducido las obligaciones. El patrimonio suministra información sobre los fondos aportados por los accionistas o socios, las ganancias o pérdidas acumuladas, el resultado del ejercicio, las reservas que permiten a los usuarios conocer las restricciones, legales o de otro tipo y que afectan la capacidad de la empresa para distribuir o aplicar de forma diferente su patrimonio; y las ganancias o pérdidas de algunos activos o pasivos cuyas variaciones se reconocen directamente en el patrimonio.

Ahora bien, la cuenta de Capital Fiscal representa los recursos asignados para la creación de empresas no societarias o de entidades de gobierno, así como las variaciones producto de nuevas aportaciones de la combinación o traslado de negocios (operaciones), entre otros; y podrá disminuir su saldo crédito cuando reconozca una baja en cuentas de activos por el traslado de negocios (traslado de operaciones, para el caso de las entidades de gobierno) o cuando reconozca obligaciones producto de la combinación de negocios (combinación de operaciones, para el caso de las entidades de gobierno); pudiendo de esta manera afectar la naturaleza de su saldo.

No obstante, se ha dado traslado de su consulta a la Subcontaduría de Centralización para que sea esta área la que le informe el caso de algunas empresas o entidades que reportan dentro de sus estados financieros, en la cuenta de capital fiscal, un valor negativo.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Concepto No. 20211100018881 del 19-04-2021

20211100031121 del 28-05-2021

20211100061811 del 04-08-2021

20211100093491 del 23-11-2021

20211100113201 del 23-12-2021

2.16 INGRESOS FISCALES

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

2.17 INGRESOS - VENTA DE BIENES

CONCEPTO No. 20211100064971 DEL 13-08-2021

| | | |
|---|------------------------|---|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Ingreso – Venta de bienes Ingreso – Venta de servicios |
| | SUBTEMAS | Tratamiento contable de los ingresos por prestación de servicios y venta de bienes |

Mayor General
 IVAN DELASCAR HIDALGO GIRALDO
 Gerente General y Representante Legal
 Corporación de la Industria Aeronáutica Colombiana S.A.
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010039542, el 01 de julio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…) con el fin de reconocer aquellos ingresos, provenientes de la comercialización de bienes o de la prestación de servicios, los cuales al cierre de cada vigencia no cuentan con el cumplimiento total del objeto del contrato y por ende no pueden ser facturados, la Corporación registra un valor estimado, de acuerdo a los costos asociados, afectando las siguientes cuentas contables:

*4390-Otros servicios (Crédito)
 1317-Prestacion del servicio (Debito)*

Una vez se da la ejecución del servicio y se considera satisfecha la obligación, se procede a generar la factura de venta correspondiente, reconociendo contablemente el valor del ingreso real. Por lo que inmediatamente se procede a realizar la compensación del reconocimiento del ingreso registrado en la vigencia anterior, afectando las siguientes cuentas contables:

*1317-Prestacion del servicio (Crédito)
 3225-Resultados de ejercicios anteriores (Debito)*

De acuerdo a lo anterior es importante resaltar que teniendo en cuenta que el reconocimiento del ingreso se realiza al finalizar cada vigencia fiscal y que las cuentas de resultado son canceladas para efectos de reconocer

el resultado del ejercicio, la compensación se contabiliza imputando la cuenta 3225 de resultados de ejercicios anteriores.

Una vez informada la situación, la Entidad presenta la siguiente inquietud:

En el proceso de compensación, ¿Es correcto que la entidad afecte directamente el patrimonio, o dicha compensación debería reconocerse reversando la cuenta del ingreso en la que se realizó el reconocimiento inicial (4390 –Otros servicios)?”

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, modificado por la Resolución 168 de 2020, en los principios de contabilidad pública, menciona:

“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”.

Sobre los ingresos, el Marco Conceptual, establece:

“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.

(...)

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.”

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 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, en especial por la Resolución 426 de 2019, sobre la prestación de servicios, estipula:

“1. INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS

1.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de actividades ordinarias aquellos que se originan por la venta de bienes, la prestación de servicios o el uso que terceros hacen de activos, los cuales producen intereses, derechos de explotación, 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.

1.1.1. Ingresos por venta de bienes

3. Se reconocerán como ingresos por venta de bienes los recursos obtenidos por la empresa en el desarrollo de actividades de comercialización de bienes adquiridos o producidos.

4. Los ingresos de actividades ordinarias procedentes de la venta de bienes se reconocerán en los estados financieros cuando se cumplan las siguientes condiciones:

a) la empresa ha transferido al comprador, los riesgos y ventajas significativos derivados de la propiedad de los bienes;

b) la empresa no conserva para sí, ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos (en el grado usualmente asociado con la propiedad) ni retiene el control efectivo sobre estos;

c) el valor de los ingresos puede medirse con fiabilidad;

d) es probable que la empresa reciba los beneficios económicos asociados con la transacción; y

e) los costos en los que se haya incurrido, en relación con la transacción, pueden medirse con fiabilidad.

5. Los ingresos y los costos relacionados con una misma transacción o evento se reconocerán de forma simultánea. No obstante, los ingresos no se reconocerán cuando los costos correlacionados no puedan

medirse con fiabilidad; en tal caso, cualquier contraprestación ya recibida por la venta de los bienes se reconocerá como un pasivo.

1.1.2. Ingresos por prestación de servicios

6. Se reconocerán como ingresos por prestación de servicios los recursos obtenidos por la empresa en la ejecución de un conjunto de tareas acordadas en un contrato. Estos ingresos se caracterizan porque tienen una duración determinada en el tiempo y buscan satisfacer necesidades de los usuarios o cumplir requerimientos contractuales previamente establecidos.

7. Los ingresos por prestación de servicios se reconocerán cuando el resultado de una transacción pueda estimarse con fiabilidad, considerando el grado de avance en la prestación del servicio al final del periodo contable.

8. El resultado de una transacción podrá estimarse con fiabilidad cuando se cumplan los siguientes requisitos:

a) el valor de los ingresos puede medirse con fiabilidad;

b) es probable que la empresa reciba los beneficios económicos asociados con la transacción;

c) el grado de avance en la prestación del servicio, al final del periodo contable, puede medirse con fiabilidad;

y

d) los costos en los que se haya incurrido para la prestación del servicio y aquellos necesarios para completarla pueden medirse con fiabilidad.

9. Cuando el resultado de una transacción, que implique la prestación de servicios, no pueda estimarse de forma fiable, los ingresos correspondientes se reconocerán como tales solo en la cuantía de los costos reconocidos que se consideren recuperables. (...)

1.2. Medición

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

18. La empresa medirá los ingresos por la prestación de servicios de acuerdo con el grado de avance en la prestación del servicio. Para calcular el grado de avance se tomará como referencia lo siguiente:

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

b) las inspecciones del trabajo ejecutado; o

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

19. Para establecer el grado de avance en la prestación del servicio, se considerará la naturaleza de la operación y la metodología que mida con mayor fiabilidad los servicios ejecutados; además, no se tendrán en cuenta los anticipos ni los pagos recibidos del cliente, dado que no necesariamente reflejan la proporción del trabajo ejecutado.

20. En los casos en que los servicios se presten a través de un número indeterminado de actos a lo largo de un periodo especificado, la empresa reconocerá los ingresos de forma lineal a lo largo de dicho periodo, a menos que exista evidencia de que otro método representa mejor el grado de avance. Cuando un acto específico sea mucho más significativo que los demás, la empresa postergará el reconocimiento de los ingresos hasta que se ejecute.” (Subrayado fuera del texto)

La Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, incorporada al Régimen de Contabilidad Pública y transversal a los marcos normativos, mediante la Resolución 525 de 2016 y sus modificaciones, señala:

“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 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.”

CONCLUSION

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

a. Reconocimiento y medición de ingresos por prestación de servicios

Conforme lo señala 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, 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.

La medición se realizará por el valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir, una vez deducidas las rebajas o descuentos condicionados y no condicionados.

Así las cosas, para la medición de ingresos derivados de contratos de prestación de servicios, cuando el resultado pueda ser estimado con fiabilidad, los ingresos asociados con este se reconocerán como ingresos en el resultado del periodo con referencia al estado de terminación de la actividad contractual en la fecha de presentación.

Para lo cual, la empresa tendrá en cuenta el grado de avance de las actividades inherentes al contrato, que se determinará a partir de la utilización del método del grado de avance. Para realizar este cálculo, 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.

En consecuencia, la empresa reconocerá, en cada periodo contable, el ingreso por la prestación de servicios que corresponda a la ejecución de las actividades contractuales, con independencia del momento del pago o emisión de la factura.

La inexistencia del soporte representado en cuenta de cobro o factura no implica la ausencia del ingreso y del derecho, razón por la cual, cuando se cumplan las condiciones mencionadas con anterioridad, la empresa debe proceder con el reconocimiento contable de los ingresos.

Ahora bien, si al cumplirse los criterios señalados, la empresa realiza el reconocimiento del ingreso parcial en un periodo contable diferente al periodo en el cual se da por finalizada la prestación de servicios, el ingreso pendiente por reconocer afectará el resultado del ejercicio del periodo en el cual se da por terminada la ejecución y se considere satisfecha la obligación contractual, mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS y un crédito en la subcuenta que atañe de la cuenta 4390-OTROS SERVICIOS.

No obstante, si al cierre del periodo contable no se cumplen los requisitos establecidos en el Marco Normativo, no se podrá realizar el reconocimiento del ingreso por la prestación de servicios. Por lo que, si la empresa efectuó el registro contable sin cumplir los criterios señalados o realizó una estimación incorrecta del ingreso,

en el nuevo periodo contable se deberá corregir el error afectando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES, de conformidad a los lineamientos establecidos para la corrección de errores en la Norma de políticas contables, cambio en estimaciones contables y corrección de errores.

Con posterioridad a la corrección del error, la empresa deberá evaluar la materialidad de este, en tanto que, si el error es material, se deberá efectuar la reexpresión de manera retroactiva para la información comparativa afectada. Si por el contrario el error es inmaterial, no se requerirá la reexpresión retroactiva.

b. Reconocimiento de ingresos por venta de bienes

Por la venta de bienes, la empresa deberá tener en cuenta que los ingresos se reconocerán en los estados financieros cuando se cumplan las siguientes condiciones: a) la empresa ha transferido al comprador, los riesgos y ventajas significativos derivados de la propiedad de los bienes; b) la empresa no conserva para sí, ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos (en el grado usualmente asociado con la propiedad) ni retiene el control efectivo sobre estos; c) el valor de los ingresos puede medirse con fiabilidad; d) es probable que la empresa reciba los beneficios económicos asociados con la transacción; y e) los costos en los que se haya incurrido, en relación con la transacción, pueden medirse con fiabilidad.

El reconocimiento de los ingresos no está atado a la recepción de la factura, puesto que, la inexistencia del soporte no implica la ausencia del ingreso y del derecho, razón por la cual, cuando se cumplan las condiciones mencionadas con anterioridad, la empresa procederá con el reconocimiento contable de los ingresos por venta de bienes.

2.18 INGRESOS - VENTA DE SERVICIOS

CONCEPTO No. 20211100025911 DEL 14-05-2021

| | | |
|---|------------------------|--|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Ingreso -Venta de servicios |
| | SUBTEMAS | Reconocimiento de ingresos por la prestación de servicios de salud cuya factura no ha sido aceptada por el cliente |

Señores
 Asesores Contables y Financieros ASCONFIT S.A.S.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010026812 el 22 de abril de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta señala:

“En una entidad de salud, se presta el servicio médico y se genera la factura una vez el paciente ya salga de la institución.

Se realiza el registro contable del ingreso, contra la cuenta por cobrar, pero la obligación de cancelar por parte del prestador de la EPS, se da una vez haya verificado la factura con todos los soportes. En ese tiempo de conciliación pueden pasar 2 o 3 meses para que sea aceptada para pago o para ser rechazada.

La inquietud es: ¿Esa factura que ha sido generada por la prestación del servicio y que no ha sido aún aceptada por el cliente se debe reconocer como ingreso?”

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP), mediante la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, en su numeral 5. Principios de contabilidad pública, indica:

“5. 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.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Procedimiento contable para el registro de los 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 en su numeral 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.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Por el Principio de devengo 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, independientemente del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo, por lo cual el ingreso generado por la prestación del servicio médico por parte de una entidad de salud debe reconocerse en el momento en que se realiza la prestación de dicho servicio.

La CGN en uso de sus competencias expidió la Resolución 058 de 2020 por la cual, entre otras cosas, 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 hechos económicos relacionados con la prestación de servicios de salud, el cual dispone que aun cuando el registro del derecho a cobrar, dado el proceso de aprobación, se registra en el concepto sin facturar o con facturación pendiente de radicar, la contrapartida corresponde al ingreso del período en la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD, de conformidad con lo definido en el numeral 1.1.1.

CONCEPTO No. 20211100059611 DEL 18-07-2021

| | | |
|----------|----------------------------|---|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Ingreso – venta de servicios Ingresos por transferencias y subvenciones |
| | SUBTEMAS | Tratamiento contable de los recursos recibidos por la Subred integrada de servicios de salud Centro Oriente E.S.E. en ejecución del convenio suscrito con el Fondo Financiero Distrital de Salud. |

Doctor
 DIEGO FABIÁN ESPITIA GÓMEZ
 Profesional especializado
 Subred integrada de servicios de salud Centro Oriente E.S.E.
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010034872 el 1 de junio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“A partir del 16 de marzo de 2021, la Subred Centro Oriente ESE con NIT 900.959.051-7, firma con la Secretaria Distrital de Salud (SDS)- Fondo Financiero Distrital de Salud (FFDS) el convenio interadministrativo cuyo objeto "Aunar esfuerzos entre el FFDS y la Subred Integrada de Servicios de Salud Centro Oriente E.S.E para realizar actividades del Plan de Intervenciones Colectivas en el Distrito Capital y de gestión de la salud pública, en concordancia con las normas que regulan el sistema general de seguridad social en salud, el plan territorial en salud, de acuerdo con las necesidades y prioridades de la población en la ciudad, mediante la implementación de acciones de promoción de la Salud, prevención de la enfermedad, vigilancia en salud pública y ambiental" (adjunto convenio) Claramente se establecen condiciones y cumplimiento de actividades para su ejecución y desembolso, así mismo se menciona en los clausulados, la obligación de devolver recursos al FFDS que resulten a favor de esta entidad, esta situación se daría por el no cumplimiento de actividades o condiciones pactadas en este convenio por parte de la Subred, adicional contempla el reintegro al FFDS del valor de los rendimientos financieros que se generen a la fecha de liquidación de este convenio. Adicional la SDS - FFDS nos informa que este convenio es una VENTA DE SERVICIOS y debe reconocerse en el INGRESO en la cuenta 4312 VENTA DE SERVICIOS.

Cabe mencionar que el tratamiento contable que ha realizado la Subred Centro Oriente ESE en la ejecución de estos recursos, es como SUBVENCION CONDICIONADA, afectando la cuenta del PASIVO 299003 INGRESO DIFERIDO POR SUBVENCIONES CONDICIONADAS y cuando se cumple y/o se certifique actividades, se amortiza en el INGRESO en la cuenta 4430 SUBVENCIONES.

Por lo anterior Dr. Acero, se requiere que por favor la CGN, nos conceptúe si está acorde este tratamiento contable realizado por parte de la Subred, o por el contrario, de acuerdo a lo pactado en este convenio, se debe registrar contablemente este cobro en la cuenta del INGRESO 4312 VENTA DE SERVICIOS.”

CONSIDERACIONES

El Acuerdo del Concejo de Bogotá N° 641 de 2016, por el cual se efectúa la reorganización del Sector Salud de Bogotá, Distrito Capital, se modifica el Acuerdo 257 de 2006 y se expiden otras disposiciones, establece:

“ARTÍCULO 2º. Fusión de Empresas Sociales del Estado. Fusionar las siguientes Empresas Sociales del Estado, adscritas a la Secretaría Distrital de Salud de Bogotá, D.C., como sigue:

(...)
Empresas Sociales del Estado de: Rafael Uribe, San Cristóbal, Centro Oriente, San Blas, La Victoria y Santa Clara se fusionan en la Empresa Social del Estado denominada “Subred Integrada de Servicios de Salud Centro Oriente E.S.E.” (...)

ARTÍCULO 31º. Misión del Sector Salud. El Sector Salud tiene la misión de formular, adoptar, dirigir, planificar, coordinar, ejecutar y evaluar las políticas para el mejoramiento de la situación de salud de la población del Distrito Capital, mediante acciones en salud pública, prestación de servicios de salud y dirección del Sistema General de Seguridad Social en Salud.

ARTÍCULO 32º. Integración del Sector Salud. El Sector Salud está integrado por la Secretaría Distrital de Salud, cabeza del Sector, y las siguientes entidades y organismos:

Entidades Adscritas:

Establecimiento público: Fondo Financiero Distrital de Salud - FFDS,

Empresas Sociales del Estado: Subred Integrada de Servicios de Salud Sur E.S.E, Subred Integrada de Servicios de Salud Norte E.S.E., Subred Integrada de Servicios de Salud Sur Occidente E.S.E., Subred Integrada de Servicios de Salud Centro Oriente E.S.E.” (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, actualizado por la Resolución 168 de 2020, define:

“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. (...)

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.” (Subrayado fuera de texto)

El capítulo IV. INGRESOS de 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 219 de 2020, establece:

“1. INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS

1.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de actividades ordinarias aquellos que se originan por la venta de bienes, la prestación de servicios o el uso que terceros hacen de activos, los cuales producen intereses, derechos de explotación, 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. (...)

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 sin entregar nada a cambio. 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 de texto)

El numeral 5.3. Corrección de errores del Capítulo VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES de 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 219 de 2020, establece:

“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.” (Subrayado fuera de texto)

El Convenio Interadministrativo celebrado entre el Fondo Financiero Distrital-FFDS y la Subred Integrada de Servicios de Salud Centro Oriente E.S.E., en su clausulado adicional, define:

“CLÁUSULA PRIMERA: - OBJETO DEL CONVENIO: "Aunar esfuerzos entre el FFDS y la Subred Integrada de Servicios de Salud Centro Oriente E.S.E para realizar actividades del Plan de Intervenciones Colectivas en el Distrito Capital y de gestión de la salud pública, en concordancia con las normas que regulan el sistema general de seguridad social en salud, el plan territorial en salud, de acuerdo con las necesidades y prioridades de la población en la ciudad, mediante la implementación de acciones de promoción de la Salud, prevención de la enfermedad, vigilancia en salud pública y ambiental"

CLÁUSULA SEGUNDA: - ALCANCE DEL OBJETO A través de este convenio se aunarán esfuerzos entre el FFDS-SDS y la Subred Integrada de Servicios de Salud Centro Oriente E.S.E. En cumplimiento del objeto del convenio

las partes se comprometen a aportar los recursos económicos, técnicos y administrativos, de acuerdo con los compromisos de cada entidad, para la implementación de las intervenciones, procedimientos, actividades colectivas e individuales de alta externalidad y gestión de insumos, del Plan de Salud Pública de Intervenciones Colectivas-PSPIC y las de apoyo a la Gestión en Salud Pública, referentes a las competencias en Salud Pública, de acuerdo con el Plan Territorial de Salud y las metas de los proyectos de inversión descritas en el anexo No. 5, los lineamientos señalados en los anexos No. 6 “Lineamientos Técnicos de la Gestión en Salud Pública-GSP y del Plan de Salud Pública de Intervenciones Colectivas-PSPIC”; Anexo No 7 “Plan de Acción Programático y Presupuestal – PPP”, Anexo No 8 “Insumos y Recursos Requeridos para la operación” y Anexo No 9 “Criterios de cuenta de cobro y Glosas”, en los cuales se establecen las directrices para la ejecución de las acciones integradas y los productos, documentos que son de obligatorio cumplimiento por parte de la Subred.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con el principio de esencia sobre forma, los hechos económicos deben ser reconocidos en atención a su esencia económica con independencia de su forma legal. En este sentido, la Subred debe analizar el contenido de los convenios o contratos que suscriba, con el fin de evidenciar la naturaleza económica de la(s) transacción(es) que de ellos se derivan.

Asimismo, con base en las Normas sobre ingresos citadas, la Subred debe reconocer como ingresos por actividades ordinarias aquellos obtenidos en la realización de sus actividades operativas habituales y que tengan como propósito el desarrollo o ejecución de su objeto misional; por otra parte, la empresa debe reconocer como ingresos por subvenciones aquellos recursos recibidos de terceros, para un fin específico, no necesariamente de su objeto misional, sin que la entidad tenga que entregar algún bien o prestar algún servicio a cambio del recurso recibido.

Además, en atención al Acuerdo del Concejo de Bogotá N° 641 de 2016, en especial el artículo 31 sobre la misión del sector salud, del cual la Subred es una entidad adscrita, se deriva que las actividades de formulación, adopción, dirección, planificación, coordinación, ejecución y evaluación de las políticas para el mejoramiento de la situación de salud de la población del Distrito Capital, desarrolladas mediante acciones en salud pública y la prestación de servicios de salud, forman parte de las actividades ordinarias de la Subred.

De acuerdo con las cláusulas primera y segunda del convenio que motiva su consulta, el objeto del convenio consiste en desarrollar actividades del Plan de Intervenciones Colectivas en el Distrito Capital y de gestión de la salud pública, de acuerdo con las necesidades y prioridades de la población en la ciudad, mediante la implementación de acciones de promoción de la salud, prevención de la enfermedad y vigilancia en salud pública y ambiental.

En este contexto, como el objeto del convenio se encuentra alineado con la misión del sector salud, definida en el artículo 31 del Acuerdo 641 de 2016, los recursos recibidos por la Subred, en la ejecución de este convenio, se deben reconocer como ingreso por actividades ordinarias. Para tal efecto, los ingresos obtenidos por el convenio se deben reconocer en la medida que se vaya cumpliendo con el objeto mencionado, es decir, con la ejecución de cada una de las actividades acordadas, mediante un débito de la subcuenta que corresponda de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD. Una vez reciba los desembolsos de parte del FFDS, previo

cumplimiento de los requisitos estipulados en el convenio, la Subred 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.

Por lo tanto, como la Subred les ha dado el tratamiento definido para las subvenciones condicionadas, se debe realizar la corrección del error en el periodo actual, de conformidad con la Norma sobre políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, mediante el registro débito de la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas, de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, y de la subcuenta que corresponda de la cuenta 4430-SUBVENCIONES, cuya contrapartida es el crédito de la subcuenta que corresponda de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR, si existe saldo, y de la(s) subcuenta(s) que corresponda(n) de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD, por la parte del ingreso que cumpla los criterios para su reconocimiento.

Ahora bien, si la Subred tiene que devolver alguna parte de los recursos recibidos en virtud de este convenio, les debe dar el tratamiento de las devoluciones por prestación de servicio, a través del débito de la subcuenta 439512-Servicios de salud, de la cuenta 4395-DEVOLUCIONES, REBAJAS Y DESCUENTOS EN VENTA DE SERVICIOS (DB), y el crédito de la subcuenta 249040-Saldos a favor de beneficiarios, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Por otra parte, con relación a los rendimientos financieros que son objeto de reintegro al Fondo Financiero Distrital, la Subred los debe reconocer mediante el débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta y cuenta donde tenga reconocidos los recursos recibidos en virtud de este convenio, y el crédito de la subcuenta 240726-Rendimientos financieros, de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

CONCEPTO No. 20211120054481 DEL 07-07-2021

| | | |
|---|------------------------|---|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Ingreso - Venta de servicios |
| | SUBTEMAS | Reconocimiento contable de contrato de tercerización en la prestación del servicio de Unidad de Cuidados Intensivos |

Señor
 ELKIM SUAREZ ORDOÑEZ
 Neiva, Huila

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211400033352 el 20 de mayo de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La ESE San Antonio de Pitalito, tiene tercerizados algunos servicios entre ellos la UCI, mediante la modalidad de Outsourcing, según informan el 83% es para quien presta el servicio y el 17% para la ESE quien hace la parte administrativa, cartera, facturación, recaudos, la solicitud de la consulta es con respecto a la contabilización y reconocimiento de estos ingresos, la parte del operador (83%) se debe manejar como un pasivo, ingresos recibidos para terceros y el 17% de la ESE como ingresos de capital o como prestación de servicios de salud? o debemos manejar todo como ingreso de ESE y el 83% como costo y pagarlo al tercero?, ¿o se debe hacer de otra manera?, esperamos su concepto al respecto.” (Sic)

Adicionalmente, en mesa de trabajo llevada a cabo el 29 de junio de 2021 con funcionarios de la Secretaría de Salud Departamental de Neiva se aclararon los siguientes interrogantes:

- *¿Para cuál vigencia es realizada la consulta teniendo en cuenta que el contrato comprende el periodo 2010-2015?*

El convenio original fue firmado en 2010 y tenía un plazo de 5 años, sin embargo, ha tenido renovaciones desde entonces. La única modificación importante es el porcentaje de participación en el ingreso para cada parte, pasando del 15 al 17% para el Hospital en la vigencia correspondiente al año 2021.

- *¿Cómo se lleva a cabo la prestación del servicio de UCI?*

De acuerdo con contrato el Hospital es quien habilita el servicio, se encarga de facturar y realizar todo el proceso administrativo, pasa al operador el valor correspondiente a la participación; mientras que el operador, es quien presta el servicio internamente, se encarga del manejo del paciente, su tratamiento y atención.

- ¿Cuál mecanismo de pago se utiliza para la UCI adulto?

En relación con la facturación, el sistema de salud para las IPS tiene varios mecanismos de pago. Como este es un hospital de segundo y tercer nivel no maneja el pago por capitación, sino por evento y en algunos casos global prospectivo.

- Dentro de los riesgos que se contemplan, ¿cuáles son asumidos por el Hospital?

Las demandas por reparación directa en la prestación del servicio, los riesgos financieros de no pago o inoportunidad en los pagos por parte de los operadores, el proceso de intermediación financiera y el riesgo de los costos administrativos son asumidos por el Hospital.

Además de esto, es importante resaltar que las cuentas del sector salud pueden demorarse un año o incluso más sin pagar, pero el Hospital se encuentra comprometido a pagar dentro de los 150 días de la facturación a la Clínica, de manera que las glosas y procesos posteriores tienen un importante efecto en el resultado del Hospital. (...)

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual 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 (RCP), mediante la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, indica:

“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.

(...) 4.1.2. 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)

(...) 5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD

(...) 41. 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.

Asimismo, en su numera 6. Definición, reconocimiento y medición de los elementos que constituyen los estados financieros, en cuanto a ingresos y costos indica:

“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.

(...) 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.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, indican en el numeral I. Ingresos de actividades ordinarias, del Capítulo IV. Ingresos, lo siguiente:

“CAPÍTULO IV. INGRESOS

1. INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS

1.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de actividades ordinarias aquellos que se originan por la venta de bienes, la prestación de servicios o el uso que terceros hacen de activos, los cuales producen intereses, derechos de explotación, arrendamientos, dividendos o participaciones, entre otros.

(...) 1.1.2. Ingresos por prestación de servicios

6. Se reconocerán como ingresos por prestación de servicios los recursos obtenidos por la empresa en la ejecución de un conjunto de tareas acordadas en un contrato. Estos ingresos se caracterizan porque tienen una duración determinada en el tiempo y buscan satisfacer necesidades de los usuarios o cumplir requerimientos contractuales previamente establecidos.

(...)

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)

Por otro lado, el contrato número 193 de 2010 suscrito entre la Empresa Social del Estado Hospital Departamental San Antonio de Pitalito y la Clínica Medilaser S.A. indica lo siguiente:

“(…) PRIMERA.- OBJETO. EL CONTRATISTA se obliga para con EL HOSPITAL de manera autónoma y colocando toda su disposición y capacidad administrativa, técnica y científica, mediante la modalidad de OUTSOURCING a apoyar la prestación, operación y organización de los servicios de la UNIDAD DE CUIDADOS INTENSIVOS ADULTOS en las instalaciones de la ESE Hospital Departamental San Antonio de Pitalito, de acuerdo al contenido de su propuesta, la cual hace parte integral del presente contrato. SEGUNDA.- ALCANCE Y OBLIGACIONES DE LAS PARTES: A) DEL CONTRATISTA: 1) Utilizar la infraestructura del área que adecuó el Hospital Departamental San Antonio de Pitalito, ESE, para el funcionamiento de la Unidad de Cuidado Intensivo Adultos. 2) Suministrar todos los equipos nuevos y con tecnología de punta de última generación necesarios para la puesta en marcha y funcionamiento de la UCI. 3) Renovar los equipos y/o mejorar la tecnología cuando las exigencias de UCI adulto así lo ameriten. 4) Realizar la consecución del personal médico (especialista), paramédico, operativo y administrativo con la capacitación y experiencia requerida para el funcionamiento de la UCI adulto. La remuneración, honorarios o contraprestación del personal que vincule o colabore en la ejecución del Contrato, será bajo su cuenta y riesgo y en ningún caso entre este y la entidad contratante existirá relación laboral. El contratista asume el compromiso de cancelar en el término convenido a dicho personal las obligaciones a su cargo, de manera que por este aspecto el servicio se desarrolle en condiciones de oportunidad, eficiencia y calidad. 5) Garantizar los insumos médico quirúrgicos y administrativos necesarios para la adecuada prestación de los servicios en condiciones de calidad. 6) Colaborar

a la entidad contratante en el mercadeo de la unidad y en la obtención de los correspondientes convenios y/o contratos para la atención de los pacientes en la Unidad de Cuidados Intensivos en la forma y términos permitidos por la normatividad del Sistema de Seguridad Social en Salud. 7) Apoyar en la prestación de los servicios de salud en forma integral a los pacientes que requieran los servicios de la UCI adulto (...) 8) Participar y recibir un porcentaje de la facturación neta que corresponderá al ochenta y cinco por ciento (85%) de la misma por la venta del servicio integral de salud de la Unidad de Cuidados Intensivos Adultos, el cual será habilitado y facturado por la entidad contratante (...) 11) Asumir por su cuenta el costo de los servicios públicos domiciliarios que se utilicen en el funcionamiento de la Unidad de Cuidados Intensivos Adultos (...) 12) Asumir por su cuenta el costo de los servicios de apoyo logístico y de mantenimiento de la UCI adulto, siendo entre otros: alimentación, aseo, lavandería, mantenimiento correctivo y preventivo, y manejo de residuos patógenos. El contratista podrá celebrar acuerdos con el Hospital relacionados con la prestación de esos servicios, lo cual obrará por escrito (...) 19) Para efectos del presente contrato EL CONTRATISTA desarrollará con plena autonomía científica y técnica el apoyo en la prestación de los servicios de UCI ADULTOS, por ende asume la responsabilidad civil extracontractual, si con ocasión de la prestación del servicio brindado con su recurso humano y técnico se ocasionara algún perjuicio a terceros, EL CONTRATISTA responderá por ellos y mantendrá indemne al Hospital. 21) EL CONTRATISTA facturará al hospital de manera individual por paciente para efecto del cobro del porcentaje de participación de los servicios objeto de contrato, la cual estará soportada en la factura emitida por EL HOSPITAL a la entidad responsable del pago (...) **B) DEL HOSPITAL:** 5) Ejercer la Supervisión, monitoreo y seguimiento al desarrollo del contrato de manera oportuna y en los componentes técnico, administrativo y financiero, a través del funcionario que sea designado para ese efecto, debiendo ser comunicada al CONTRATISTA dicha designación (...) 7) Realizar el mercadeo y contratación de los servicios de UCI, para lo cual contará con la colaboración del CONTRATISTA. 8) Prestar los servicios de UCI ADULTOS en el Hospital Departamental San Antonio de Pitalito, con el apoyo exclusivo del CONTRATISTA, el HOSPITAL no podrá habilitar otra nueva Unidad de Cuidados Intensivos y acudir a terceros, IPS Públicas o Privadas diferentes para la operación y funcionamiento de la actual Unidad de Cuidados Intensivos, durante el término de duración del Contrato de Outsourcing (...) 10) Crear el correspondiente centro de costos y establecer un Fondo Cuenta Especial para el manejo de los recursos que se perciban por la explotación de la Unidad.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Para que la información financiera sea útil a sus usuarios debe cumplir las características fundamentales de Relevancia y Representación fiel. Esta última se obtiene cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo. Por lo anterior, para este caso en particular es importante evaluar la clasificación del hecho económico observando la definición de ingreso y de costo, de manera que la información sea representada fielmente.

El Marco Conceptual para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público define los ingresos como incrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio, y los costos como decrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, los cuales están asociados con la prestación de servicios vendidos, que dan como resultado decrementos en el patrimonio, y

se recuperan 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.

De igual manera, dichas Normas indican que como ingresos por prestación de servicios se reconocerán los recursos obtenidos por la empresa en la ejecución de un conjunto de tareas acordadas en un contrato y su estimación es fiable cuando, entre otras cosas, es probable que la empresa reciba los beneficios económicos asociados con la transacción.

Ahora bien, teniendo en cuenta el contrato número 193 de 2010 suscrito entre la Empresa Social del Estado Hospital Departamental San Antonio de Pitalito y la Clínica Medilaser S.A., como obligaciones del Hospital se encuentran la prestación de los servicios de UCI ADULTOS con el apoyo exclusivo de la Clínica y la creación del correspondiente centro de costos, así como realizar el mercadeo y contratación de los servicios de UCI, de manera que la facturación del servicio se realice a nombre del Hospital.

Por su parte, la Clínica debe apoyar la prestación de los servicios de salud en forma integral a los pacientes que requieran los servicios de la UCI adulto e informar al Hospital de manera individual por paciente para que este realice el cobro respectivo de dichos servicios, y con base en esa información realizar el cobro del porcentaje de participación de los servicios objeto de contrato.

Con base en lo anterior, el cobro de los servicios a los usuarios de la UCI, llevado a cabo por la Empresa Social del Estado (ESE) San Antonio de Pitalito debe reconocerse en su totalidad como ingreso en el resultado del periodo aplicando el Procedimiento contable para el registro de hechos económicos relacionados con la prestación de servicios de salud, incorporado por la Resolución 058 de 2020, dependiendo del mecanismo de pago que utilice, puesto que es su obligación la prestación del servicio de UCI y es la beneficiaria de los recursos económicos derivados de tal hecho económico.

Respecto a la facturación que emite la Clínica al Hospital, por la prestación del servicio integral de salud de la Unidad de Cuidados Intensivos Adultos debe ser tratada como costo por su relación directa con la prestación del servicio vendido y por consiguiente con los ingresos generados, de manera que, con independencia del mecanismo de pago que rija para la prestación de los servicios de salud, el Hospital reconocerá estos costos con base en la información recibida para su cobro.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Concepto No. 20211100013821 del 07-04-2021
20211100014311 del 09-04-2021
20211100025861 del 14-05-2021
20211100059591 del 18-07-2021
20211120066861 del 18-07-2021
20211100064971 del 13-08-2021
20211100075581 del 14-09-2021

2.19 INGRESOS POR TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

CONCEPTO No. 20211100091221 DEL 11-11-2021

| | | |
|---|------------------------|---|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Ingresos por transferencias y subvenciones Asuntos no contemplados en una clasificación específica |
| | SUBTEMAS | Tratamiento contable de la infraestructura y terreno del Monumento a los Héroes |

Doctora
 CAROLINA OLARTE CASTELLANO
 Contadora
 Empresa Metro de Bogotá S.A.
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211100052832 el 23 de septiembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“De manera atenta solicitamos su colaboración con la respuesta a las inquietudes planteadas, relacionadas con el tema del asunto, teniendo en cuenta lo siguientes antecedentes:

Antecedentes

1. Mediante Resolución N° 0035 del 13 de enero 2006, del Departamento Administrativo de Planeación Distrital, “por la cual se declaran unos Bienes de Interés Cultural en Bogotá D.C.” y se dictan otras disposiciones, en su artículo primero, establece “Declarar como Bienes de Interés Cultural los siguientes monumentos conmemorativos y objetos artísticas localizados en el espacio público del Distrito Capital” en el registro dos (2) de la lista de bienes declarados se menciona el Monumento a las Héroes ubicado en la Autopista Norte por Calle 80.

2. Conforme el Decreto Distrital N° 185 del 28 de abril de 2011 de la Alcaldía Mayor de Bogotá. “Por el cual se asignan unas funciones relacionadas con la administración, mantenimiento, conservación y restauración de los elementos que constituyen el Patrimonio Cultural material inmueble en el espacio público de Bogotá, D. C., y se dictan otras disposiciones.”, en el año 2015, el Instituto Distrital de Patrimonio Cultural, recibió algunos monumentos por parte del Instituto De Desarrollo Urbano IDU; entre los cuales se encontraba el conjunto monumental denominado “Monumento a los Héroes”, compuesto por el inmueble monumental y la escultura ecuestre de Simón Bolívar.

3. Mediante Resolución 263 del 29 de mayo de 2019 de la Secretaría de Cultura Recreación y Deporte “Por la cual se aclara la declaratoria del Monumento a Los Héroes, localizado en la Autopista Norte con Calle 80, en Bogotá, D.C., que

hace parte del listado de bienes de interés cultural del ámbito distrital, según la Resolución 035 de 2006 "Por la cual se declaran unos Bienes de Interés Cultural en Bogotá D.C y se dictan otras disposiciones", resuelve en su artículo primero que: "Artículo Primero: Aclarar el artículo primero de la Resolución 035 del 13 de enero de 2006 en lo relacionado con el Monumento a los Héroes, de conformidad con la parte motiva del presente acto administrativo, la cual quedaría así: "ARTÍCULO 1°. Declarar Bienes de Interés Cultural los siguientes monumentos conmemorativos y objetos artísticos localizados en el espacio público del Distrito Capital:

4. Mediante resolución 445 del 9 de septiembre de 2021 del Instituto Distrital de Patrimonio Cultural se efectúa la baja del bien denominado "Estructura Monumento a los Héroes" de propiedad del Instituto Distrital de Patrimonio Cultural, por transferencia a la empresa Metro de Bogotá, por un valor de \$946.830.079.

5. De acuerdo con la recomendación de la Dirección de Patrimonio y Memoria del Ministerio de Cultura, la escultura debe retornar al Parque de La Independencia o Parque Bicentenario en un pedestal que reconstruya las líneas compositivas del original (Ministerio de Cultura, 2019).

6. Se tiene la premisa para la formulación de la propuesta de intervención, la cual establece la necesidad de demoler el Monumento a los Héroes para "despejar el proyecto PLMB [Primera línea del Metro de Bogotá] Tramo 1, y permitir técnicamente la continuación hacia el norte del tramo 2 de la PLMB. Desde el punto de vista operativo, la necesidad de mantener el recorrido del viaducto en un tramo rectilíneo implica la inserción de un tramo de 650 metros hacia el norte desde la última estación, la cual se ubica sobre la carrera 14 (Avenida Caracas), entre las calles 72 y 75; en este tramo se llevará a cabo la maniobra de retorno de los trenes del sistema Metro de Bogotá.

7. El terreno sobre el cual se encuentra la estructura del monumento fue revisado con el IDPC y la EMB conjuntamente en donde se concluyó que el citado terreno no se encuentra incorporado dentro del inventario ni hace parte del patrimonio inmueble Distrital del sector central y no hace parte de las zonas de cesión de los urbanismos aprobados que colindan con el mismo.

Así mismo, de la revisión realizada, se logró determinar que ese terreno hacia parte del corredor férreo del Ferrocarril del Norte de propiedad de la Nación. En razón a lo anteriormente expuesto, la Empresa Metro de Bogotá asumió el estudio y saneamiento del terreno e inicio los acercamientos con las entidades del orden Nacional que tienen a su cargo el inventario de predios de propiedad de los ferrocarriles nacionales, en desarrollo por parte de la EMB.

8. El IDPC entrega a la Empresa Metro de Bogotá el inmueble y este a su vez recibe a su entera conformidad, con el equipamiento: luminarias, astas y pabellones de banderas, extractores de aire y tablero de distribución de energía.

9. El Ministerio de Defensa mediante comunicación radicada en la Empresa Metro con N°2021699010832003, solicita la donación de las astas que se encuentran en el monumento a los Héroes.

CONSULTA

Teniendo en cuenta lo anterior se hace necesario aclarar las siguientes inquietudes referente al registro contable:

1. Como debe reconocer la Empresa Metro de Bogotá, la estructura entregada por el Instituto Distrital de Patrimonio Cultural, si dicho inmueble se demolerá para dar continuidad a las obras del Proyecto Primera Línea del Metro de Bogotá – Tramo 1. (Sic)

2. Como se deben registrar en la Empresa Metro de Bogotá, los bienes muebles que conforman la estructura tales como luminarias, astas y pabellones de banderas, extractores de aire y tablero de distribución de energía. (Sic)

3. *Cual debe ser el registro contable que se debe efectuar la Empresa Metro de Bogotá, para el reconocimiento del terreno donde se encuentra la estructura del Monumento los Héroes. (Sic)*

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014 modificado por la Resolución 168 de 2020, señala:

“5. 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.

(...)

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

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

6.1.1. 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.

(...)

52. Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo corresponden a la capacidad que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios pueden también traducirse en la capacidad para reducir la salida de flujos futuros de efectivo.

(...)

54. Existe una asociación muy estrecha entre un desembolso y la generación de un activo, aunque no tienen que coincidir necesariamente. Por tanto, si la empresa realiza un desembolso, este hecho puede suministrar evidencia de la posibilidad de obtener beneficios económicos, pero no es una prueba concluyente de la existencia de una partida que satisfaga la definición de activo. De igual manera, la ausencia de un desembolso no impide que se reconozca un activo; así, por ejemplo, los recursos que han sido transferidos sin contraprestación a la empresa pueden satisfacer la definición de activo.

55. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, la empresa debe realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.” (Subrayado fuera del texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Estados Financieros 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. 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 sin entregar nada a cambio. 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.

(...)

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 del texto)

CONCLUSIONES

Con el fin de atender a su consulta es preciso señalar que, de conformidad con el Marco Conceptual, los activos son recursos controlados por la empresa, como resultado de un evento pasado y de los cuales se espera generar beneficios económicos futuros.

Para determinar el control se evalúan, entre otros aspectos, los que otorgan un derecho a usar un bien para producir o vender bienes o servicios, ceder el uso para que un tercero produzca o venda bienes o servicios, convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, beneficiarse de la revalorización de los recursos, o recibir una corriente de flujos de efectivo.

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo corresponden a la capacidad que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo, que pueden también traducirse en la capacidad para reducir la salida de flujos futuros de efectivo. Sin embargo, aun existiendo una asociación muy estrecha entre un desembolso y la posibilidad de obtener beneficios económicos, no es una prueba concluyente de la existencia de una partida que satisfaga la definición de activo, toda vez que, la ausencia de un desembolso no impide que se reconozca un activo como, por ejemplo, los recursos que han sido transferidos sin contraprestación, los cuales pueden satisfacer la definición de activo.

En este sentido, para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, es preciso que la empresa realice juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos referidos en el Marco Conceptual señalando, además, que cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de garantizar el reconocimiento en una sola entidad.

Por otra parte, atendiendo a la Norma de ayudas gubernamentales y subvenciones, estas últimas son procedentes de terceros que estén orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico sin entregar nada a cambio, las cuales pueden estar o no condicionadas y pueden ser reintegrables, dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones. En caso de que no sea posible asignarles un valor, únicamente serán objeto de revelación.

Así las cosas, frente a su primera inquietud, relacionada con el reconocimiento de la estructura en la cual se encontraba la escultura del Monumento a los Héroes, entregada por el Instituto Distrital de Patrimonio Cultural la cual se demolerá para dar continuidad a las obras del Proyecto Primera Línea del Metro de Bogotá – Tramo 1, es preciso señalar que en atención a que sobre dicha estructura no se espera que genere beneficios económicos futuros, no procede su reconocimiento en los estados financieros de la empresa, pero, si será objeto de revelación.

Sin embargo, con respecto a su segunda inquietud, es decir, el reconocimiento de los bienes muebles que conforman la estructura tales como luminarias, astas y pabellones de banderas, extractores de aire y tablero de distribución de energía, es la empresa la que deberá determinar a la luz de la Norma, si estos elementos cumplen con la definición de activo, en el momento en el que se identifiquen, lo que conlleva a que si estos de forma individual se consideran activos, procederá al reconocimiento del mismo mediante un débito en la subcuenta y cuenta respectiva al grupo 15-INVENTARIOS o 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y un crédito en la subcuenta 443006-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

Su medición se efectuará de conformidad a lo establecido por la Norma de ayudas gubernamentales y subvenciones, esto es, al valor razonable del activo recibido, en ausencia de este, por el costo de reposición, y si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, por el valor en libros de la entidad que cede el recurso, teniendo en cuenta que tanto 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. En caso de que no se pueda obtener una medición fiable, la empresa revelará dicha situación en las notas a los estados financieros.

Por último, el reconocimiento contable del terreno donde se encuentra la estructura del Monumento Héroes, correrá con la suerte de los bienes mencionados en la respuesta de su segunda inquietud, aclarando que si el terreno será utilizado en la construcción la primera línea del Metro de Bogotá, su reconocimiento se efectuará en la subcuenta respectiva de la cuenta 1605-TERRENOS.

Ver conceptos relacionados con esta clasificación

Concepto No. 20211100021951 del 29-04-2021
20211100025861 del 14-05-2021
20211100059611 del 18-07-2021
20211100070041 del 03-09-2021
20211100070161 del 06-09-2021
20211100080441 del 23-09-2021
20211100086321 del 21-10-2021
20211100093301 del 22-11-2021
20211100093491 del 23-11-2021
20211100105161 del 13-12-2021
20211100109901 del 15-12-2021
20211100111441 del 16-12-2021

2.20 INGRESOS POR OPERACIONES INTERSTITUCIONALES

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

2.21 OTROS INGRESOS

Ver concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20211100061161 del 29-07-2021

2.22 GASTOS DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN

Ver concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20211100084211 del 13-10-2021
20211100086171 del 20-10-2021
20211100093311 del 22-11-2021

2.23 GASTOS DE VENTAS

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

2.24 GASTOS DETERIORO, DEPRECIACIONES, AGOTAMIENTO, AMORTIZACIONES Y PROVISIONES

Ver conceptos relacionados con esta clasificación
Concepto No. 20211100009561 del 15-03-2021
20211100061811 del 04-08-2021
20211100064701 del 11-08-2021
20211100069561 del 02-09-2021
20211100114101 del 29-12-2021

2.25 GASTOS POR TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

Ver concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20211100070041 del 03-09-2021

2.26 GASTOS DE ACTIVIDADES Y/O SERVICIOS ESPECIALIZADOS

Ver conceptos relacionados con esta clasificación
Concepto No. 20211100114101 del 29-12-2021

2.27 GASTOS POR OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES

Ver concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20211100070041 del 03-09-2021

2.28 OTROS GASTOS

Ver conceptos relacionados con esta clasificación
Concepto No. 20211120056461 del 11-07-2021
20211120056481 del 11-07-2021
20211100060101 del 21-07-2021
20211100061531 del 02-08-2021
20211100067511 del 19-08-2021
20211100114181 del 29-12-2021

2.29 CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS

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

2.30 COSTO DE VENTAS - BIENES

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

2.31 COSTO DE VENTAS - SERVICIOS

Ver conceptos relacionados con esta clasificación
Concepto No. 20211100013821 del 07-04-2021
20211120066861 del 18-07-2021
20211100114111 del 29-12-2021

2.32 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - BIENES

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

2.33 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - SERVICIOS DE SALUD

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

2.34 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - SERVICIOS DE TRANSPORTE

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

2.35 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - SERVICIOS PÚBLICOS

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

2.36 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - SERVICIOS HOTELEROS Y DE PROMOCIÓN TURÍSTICA

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

2.37 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - OTROS SERVICIOS

Ver conceptos relacionados con esta clasificación

Concepto No. 20211100114111 del 29-12-2021

2.38 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - ACTIVOS CONTINGENTES

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

2.39 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DEUDORAS FISCALES

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

2.40 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DEUDORAS DE CONTROL

Ver conceptos relacionados con esta clasificación

Concepto No. 20211100026091 del 18-05-2021

20211100060731 del 27-07-2021

20211100061531 del 02-08-2021

2.41 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DEUDORAS POR EL CONTRA

Ver conceptos relacionados con esta clasificación

Concepto No. 20211100061531 del 02-08-2021

2.42 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - PASIVOS CONTINGENTES

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

2.43 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - ACREEDORAS FISCALES

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

2.44 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - ACREEDORAS DE CONTROL

CONCEPTO No. 20211100039941 DEL 08-06-2021

| | | |
|---|------------------------|--|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Entidades de Gobierno |
| | TEMAS | Asuntos no contemplados en una clasificación específica |
| | SUBTEMAS | Tratamiento contable de los recursos y bienes objeto del convenio interadministrativo de cooperación No. 1113 de 2016, celebrado entre el Instituto Nacional de Vías (INVIAS), la Agencia Nacional de Infraestructura (ANI), la Unidad Administrativa Especial Aeronáutica Civil (Aerocivil), el Departamento de Santander, el Municipio de Bucaramanga y el Instituto Financiero para el Desarrollo de Santander (IDESAN) |

| | | |
|---|------------------------|--|
| 2 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Cuentas de orden acreedoras – Acreedoras de control Asuntos no contemplados en una clasificación específica |
| | SUBTEMAS | Tratamiento contable de los recursos y bienes objeto del convenio interadministrativo de cooperación No. 1113 de 2016, celebrado entre el Instituto Nacional de Vías (INVIAS), la Agencia Nacional de Infraestructura (ANI), la Unidad Administrativa Especial Aeronáutica Civil (Aerocivil), el Departamento de Santander, el Municipio de Bucaramanga y el Instituto Financiero para el Desarrollo de Santander (IDESAN) |

Doctora
 ISVELIA GARCÍA RAMÍREZ
 Contratista
 Instituto para el Desarrollo Municipal de Santander - IDESAN
 Bucaramanga, Santander

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211400029192, el 29 de abril de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Dado que en la vigencia 2016, IDESAN celebró un convenio Interadministrativo de cooperación entre: El Instituto Nacional de Vías-INVIAS, La Agencia Internacional (Sic) de Infraestructura-ANI, La Unidad Administrativa Aeronáutica civil (AEROCIVIL), El Departamento de Santander, El municipio de Bucaramanga e IDESAN; el cual tiene por objeto: “Aunar esfuerzos técnicos, jurídicos y financieros entre las partes para

adelantar las actividades necesarias relacionadas con los estudios, diseños y la ejecución de las obras requeridas de construcción rehabilitación mejoramiento y mantenimiento, el recaudo de peajes así como la operación total de los siguientes tramos viales que fueron objeto del contrato de concesión No. 002 de 2006, incluyendo las nuevas obras que se identifiquen como prioritarias. El convenio en el año 2016 no tuvo ejecución, en los años 2017, 2018, 2019, 2020 han tenido ejecución; de los cuales ha presentado superávit los años 2017, 2018, 2019 y el año 2020 presentó déficit. La inquietud es ¿qué registro contable debo hacer con los superávits a cierre de vigencia, si en la cuenta de Bancos o Fiducia quedan recursos sin ejecutar?”

CONSIDERACIONES

1. Consideraciones relacionadas con el convenio interadministrativo de cooperación No. 1113 de 2016

El Convenio interadministrativo de cooperación No. 1113 de 2016, celebrado entre el Instituto Nacional de Vías (INVIAS), la Agencia Nacional de Infraestructura (ANI), la Unidad Administrativa Especial Aeronáutica Civil (Aerocivil), El Departamento de Santander, el Municipio de Bucaramanga y el Instituto Financiero para el Desarrollo de Santander (IDESAN), establece:

“CLÁUSULA PRIMERA: OBJETO. Aunar esfuerzos técnicos, jurídicos y financieros entre el INVIAS, LA ANI, LA AEROCIVIL, EL DEPARTAMENTO DE SANTANDER, EL MUNICIPIO DE BUCARAMANGA Y EL INSTITUTO FINANCIERO PARA EL DESARROLLO DE SANTANDER – IDESAN, para adelantar las actividades necesarias relacionadas con los estudios, diseños y la ejecución de las obras requeridas de construcción, rehabilitación, mejoramiento y mantenimiento, el recaudo de peajes, así como la operación total de los siguientes tramos viales, que fueron objeto del contrato de Concesión No. 002 de 2006, incluyendo las nuevas obras que se identifiquen como prioritarias por el Comité Directivo: (...)

CLÁUSULA SEGUNDA: OBLIGACIONES DE LAS PARTES. Las partes del presente convenio tendrán las siguientes obligaciones: (...)

2.2. OBLIGACIONES DEL DEPARTAMENTO DE SANTANDER

1. Asumir todas las gestiones que se deriven de su condición de entidad líder del convenio.

(...)

5. Recibir de las entidades correspondientes la infraestructura vial necesaria para el desarrollo del presente convenio y devolverla a sus titulares al término del mismo.

6. Adelantar la entrega temporal a IDESAN de la infraestructura vial, que sea necesaria para la ejecución del convenio, con destino a su administración e intervención por parte de IDESAN.

7. Ejecutar la gestión predial, social y ambiental que se requiera en desarrollo del presente convenio una vez agotado el monto del plan de aporte del Fondo de Contingencias de las Entidades Estatales asociado a dicho contrato por parte de la ANI. La Gestión predial, social y ambiental adicional será con cargo a los ingresos por concepto de los peajes. (...)

2.3 OBLIGACIONES DE IDESAN:

1. Actualizar, corregir, ajustar y/o elaborar, según corresponda, los estudios y diseños de las obras que fueron necesarias para el cabal cumplimiento del objeto a que se refiere la Cláusula Primera del presente convenio, sin perjuicio de las obligaciones, competencias y atribuciones propias de cada una de las partes intervinientes.

2. Constituir por su cuenta y con cargo a su presupuesto, un encargo fiduciario de conformidad con las disposiciones legales vigentes, el cual tendrá por objeto la administración exclusiva de los recursos generados por los peajes instalados dentro de los tramos viales materia del presente convenio.

3. Conformar una unidad de apoyo técnico, jurídico y financiero externo, dependiente de la gerencia de IDESAN, cuyos costos serán asumidos con cargo a los recursos del encargo fiduciario, previa aprobación por parte del comité Directivo.

4. Asumir la administración y las intervenciones que se deriven del objeto del Convenio sobre la infraestructura vial, con cargo a los recursos que ingresen durante la vigencia del mismo al encargo fiduciario a que antes se hace referencia.

5. Adelantar por su cuenta y riesgo la operación total de la infraestructura vial, garantizando de manera continua e ininterrumpida la transitabilidad por los corredores viales afectos al desarrollo del convenio.

6. Elaborar un plan de trabajo que contemple los estudios y obras a desarrollar, junto con el cronograma de actividades el cual será presentando al Comité Directivo del Convenio para su visto bueno.

7. Adelantar bajo el régimen contemplado en la ley 80 de 1993 y demás normas reglamentarias, la contratación de las obras y la interventoría de las mismas, de conformidad con los documentos y requisitos técnicos, jurídicos y financieros utilizados por EL INVIAS en sus procesos de contratación, incluyendo los modelos de pliego de condiciones utilizados para tal efecto, así mismo remitir al INVIAS para visto bueno, los pliegos de condiciones con todos sus anexos, antes de la respectiva publicación para la contratación de las obras.

8. Gestionar los trámites pertinentes para asumir la administración y las intervenciones sobre los corredores viales que sean necesarios para la ejecución de las obras.

9. Suscribir los acuerdos de transparencia que sean requeridos para adelantar los procesos de contratación que se vayan a llevar a cabo.

10. Recibir temporalmente del DEPARTAMENTO y durante la vigencia del presente convenio, para su administración e intervención, la infraestructura vial necesaria para la ejecución de las obras en el marco del mismo convenio, previo a la apertura de los procesos de selección de contratistas para la elaboración de los estudios, diseños y ejecución de las obras. (...)

2.4 OBLIGACIONES DE LA ANI:

1. Ejecutar la gestión que se inició en desarrollo del Contrato de Concesión No. 002 de 2006, hasta agotar el monto del plan de aportes del Fondo de Contingencias de las Entidades Estatales, asociado a dicho contrato.

2. Coordinar con las Entidades de orden Nacional, Departamental y Municipal, la entrega al DEPARTAMENTO de la infraestructura vial que estuvo afectada al Contrato de Concesión No. 002 de 2006, y entregarla para la administración y el desarrollo del proyecto. (...)

2.5 OBLIGACIONES DEL INVIAS:

1. Apoyar al DEPARTAMENTO y/o a IDESAN en los trámites de contratación de las obras, interventorías y demás procesos que se requieran adelantar para el desarrollo del objeto del presente convenio, a través del suministro de los documentos y requisitos técnicos, jurídicos y financieros utilizados en sus procesos de contratación, incluyendo sus modelos de pliego de condiciones.

2. Otorgar visto bueno a los pliegos de condiciones con todos sus anexos, antes de la respectiva publicación por parte de IDESAN, para la contratación de las obras y su interventoría.

3. Adelantar la entrega temporal al DEPARTAMENTO con destino a IDESAN, de la infraestructura vial a su cargo, que sea necesaria para la ejecución del convenio, con destino a su administración e intervención por

parte de IDESAN, una vez sea constituido el Encargo Fiduciario establecido en la cláusula cuarta del presente convenio.

4. Mantener y recibir las vías de carácter nacional, objeto del presente convenio, hasta tanto sea constituido el Encargo Fiduciario establecido en la cláusula cuarta del presente convenio.

5. Dar oportuno cumplimiento a la obligación establecida en la cláusula cuarta del presente convenio. (...)

2.6 OBLIGACIONES DE LA AEROCIVIL

1. Adelantar la entrega temporal al DEPARTAMENTO con destino a IDESAN, de la infraestructura vial a su cargo, que sea necesaria para la ejecución del convenio, con destino a su administración e intervención por parte de IDESAN. (...)

2.7 OBLIGACIONES DEL MUNICIPIO DE BUCARAMANGA

1. Adelantar la entrega temporal al DEPARTAMENTO con destino a IDESAN de la infraestructura vial a su cargo, que sea necesaria para la ejecución del convenio, con destino a su administración e intervención por parte de IDESAN. (...)

CLÁUSULA CUARTA: DISPOSICIÓN DE LOS RECURSOS DE PEAJE QUE SE PERCIBAN EN LAS ESTACIONES DE RIONEGRO Y LEBRIJA. Los recursos que genere el recaudo de las estaciones de peaje RIONEGRO y LEBRIJA, localizados en la infraestructura vial que actualmente se encuentra a cargo del INVÍAS, serán consignados directamente en el encargo fiduciario destinado al desarrollo del objeto del presente convenio, previa deducción de los descuentos de ley y los compromisos contractuales del Contrato No. 1059 de 2016 asumidas por el INVÍAS por concepto de administración de los peajes a que antes se hizo referencia. Una vez terminado el plazo mencionado contrato, la administración y recaudo del peaje será responsabilidad del DEPARTAMENTO a través de IDESAN. (...)

PARÁGRAFO TERCERO: Los recursos que se consignent en el encargo fiduciario de que trata el presente convenio, solo podrán ser utilizados de manera exclusiva en la ejecución de las actividades objeto de este convenio, previa aprobación del Comité Fiduciario, el cual estará conformado por el representante de la ANI, un representante del INVÍAS, un representante de la GOBERNACIÓN DE SANTANDER y uno del MUNICIPIO DE BUCARAMANGA, cumpliendo los lineamientos establecidos por el Comité Directivo.

CLÁUSULA QUINTA: COMITÉ DIRECTIVO. Los Representantes Legales del INVÍAS, la ANI, el MUNICIPIO DE BUCARAMANGA y el DEPARTAMENTO DE SANTANDER designarán un delegado que formará parte del Comité Directivo, quienes actuarán en las reuniones a las que sean convocados, con voz y voto.

PARÁGRAFO PRIMERO: Las reuniones del Comité Directivo se realizarán una vez cada dos (2) meses durante los primeros cuatro (4) años o cuando sean citados de manera extraordinaria durante el plazo de ejecución del convenio. Las citaciones a las reuniones del Comité Directivo, serán realizadas por IDESAN, quien ejercerá la Secretaría del Convenio y actuará en las reuniones, sin derecho a voto. El temario por desarrollar en cada una de las reuniones del Comité de Directivo, será propuesto por IDESAN y consolidado con la información que aporten las demás Entidades participantes en el convenio, pudiendo ser tratados en ellas cualquier tipo de asuntos que se requieran y que se relacionen con su ejecución.

PARÁGRAFO SEGUNDO: El Comité Directivo aprobará el plan de inversiones y las actividades que este implique.

CLÁUSULA SEXTA: COMITÉ FIDUCIARIO. La ANI, el INVIAS, el DEPARTAMENTO Y EL MUNICIPIO DE BUCARAMANGA, a través de sus delegados, conformarán el Comité Fiduciario que estará encargado de aprobar los desembolsos y manejos de recursos que se requieran para el desarrollo del objeto del convenio y exigir la sociedad fiduciaria, la rendición mensual de cuentas frente a la administración de los recursos." (Subrayado fuera de texto)

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

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera 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 modificado por la Resolución 168 de 2020, define los activos como: "(...) 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.

Además, establece que "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." (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, sobre la corrección de errores, en la Norma de 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 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 especial por la Resolución 426 de 2019, se 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.”

3. Consideraciones relacionadas con el Marco Normativo para Entidades de Gobierno

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y modificado por la Resolución 167 de 2020, define los activos como: “(...) 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.”

Asimismo, establece que “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.” (Subrayado fuera de texto)

Sobre los recursos entregados en administración a otras entidades, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 386 de 2018 y modificado por la Resolución 090 de 2020, menciona:

“1. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A SOCIEDADES FIDUCIARIAS

De acuerdo con las disposiciones legales vigentes, las entidades 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.

Cuando los recursos administrados sean controlados por varias entidades, este numeral aplicará a la parte de los recursos que controle la entidad en el negocio fiduciario.

1.1. Encargos fiduciarios o fiducia pública

El encargo fiduciario se caracteriza porque existe la entrega de recursos por parte de la entidad, sin que se transfiera la propiedad de los mismos. La entidad 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 entidad que controla los recursos los entregue a otra entidad para que los administre a través de un encargo fiduciario, la entidad que controla los recursos debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta que corresponda de la cuenta de los grupos 13-CUENTAS POR COBRAR o 14-PRÉSTAMOS POR COBRAR.

La entidad que actuará como fideicomitente debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Con la información reportada por la entidad que actúa como fideicomitente sobre la constitución del encargo fiduciario, la entidad 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 entidad 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 9915-ACREEDORAS 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 entidad que actúa como fideicomitente registrará el desembolso directamente en las cuentas de orden. Por su parte, la entidad 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. (...)

3. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A OTRAS ENTIDADES

La entidad 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 entidades, este numeral aplicará a la parte de los recursos que controle la entidad. (...)

3.2. Administración y venta de bienes

Cuando se entreguen bienes en administración, estos continuarán registrados en la entidad que los controla en la cuenta que identifique su naturaleza y se seguirán las normas que les sean aplicables.

Por su parte, la entidad 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 TERCERO.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Del clausulado del convenio interadministrativo de cooperación No. 1113 de 2016, celebrado entre el Instituto Nacional de Vías (INVIAS), la Agencia Nacional de Infraestructura (ANI), la Unidad Administrativa Especial Aeronáutica Civil (Aerocivil), el Departamento de Santander, el Municipio de Bucaramanga y el Instituto Financiero para el Desarrollo de Santander (IDESAN), se rescata que IDESAN está actuando como mera administradora de las actividades que surgen de la ejecución de este, y no cuenta con voz ni voto en la toma de decisiones de las operaciones del convenio.

La aprobación de los desembolsos y el manejo de los recursos que se requiera para el desarrollo del objeto del convenio y exigibilidad a la sociedad fiduciaria por la rendición mensual de cuentas frente a la administración de los recursos está a cargo del Comité Fiduciario, conformado por representantes de la ANI, el INVIAS, el Departamento de Santander y el Municipio de Bucaramanga.

Así las cosas, y de acuerdo con el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 386 de 2018 y modificado por la Resolución 090 de 2020, los activos, pasivos, ingresos o gastos asociados a la ejecución del convenio deberán ser reconocidos por la entidad que mantenga el control. Lo mismo sucede con el encargo fiduciario, dado que este se caracteriza por la entrega de recursos sin que se transfiera la propiedad de estos, la entidad que controla dichos recursos será quien registre los activos, pasivos, ingresos o gastos asociados a dicho negocio, con base en la información que suministre la sociedad fiduciaria.

IDESAN como empresa administradora, al no ostentar el control de los bienes y recursos objeto del convenio de conformidad a la definición de control contenida en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, no incorporará dentro de su información financiera los hechos económicos que surjan de la ejecución del convenio.

En consecuencia, corresponde a las entidades involucradas evaluar cuál o cuáles de ellas ostenta el control de la infraestructura vial y de los recursos administrados a través del encargo fiduciario, pues serán estas quienes incorporen los bienes en su información financiera. 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.

Por lo tanto, IDESAN llevará el control de los recursos y bienes administrados a través de cuentas de orden, mediante 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 las subcuentas 930803-Recursos entregados en administración – Encargos fiduciarios y 930806-Bienes de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

Dado lo anterior, IDESAN deberá corregir el error, aplicando los lineamientos establecidos en la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, en lo referente a corrección de errores.

Tratándose de errores del periodo corriente, deberá corregir antes de que se autorice la publicación de los estados financieros, reversando las partidas de activos, pasivos, patrimonio, ingreso o gasto afectadas. Si corresponde a errores de periodos contables anteriores, su corrección se hará en el periodo en el que se descubra el error independientemente de si es o no material, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este, contra un débito o crédito, según sea el caso, en la subcuenta que corresponda a la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, por los errores de periodos contables anteriores.

Cabe señalar que, si el hecho económico es material, deberá efectuarse la reexpresión de los estados financieros, de conformidad con lo establecido en aquella norma, en tanto que, de no tratarse de un hecho relevante, procede únicamente el registro mencionado, y las respectivas revelaciones en las notas a los estados financieros.

CONCEPTO No. 20211100085241 DEL 15-10-2021

| | | |
|----------|----------------------------|--|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público. |
| | TEMAS | Cuentas de orden acreedoras – Acreedoras de control Asuntos no contemplados en una clasificación específica |
| | SUBTEMAS | Reconocimiento contable del proyecto de inversión para la ampliación y optimización del sistema de acueducto en la inspección San Juan de Lozada en el municipio de La Macarena, Meta, aprobado y ejecutado entre el 2016 y 2018 |

Doctora
 YENNY MARCELA CASTRO C.
 Contadora
 Empresa de Servicios Públicos del Meta
 Villavicencio, Meta

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010049442 el 01 de septiembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Respecto a nuestra inquietud para realizar la debida contabilización de los Recursos recibidos en Administración, los cuales se vienen registrando desde la vigencia 2016 en la cuenta (1951) denominada PROPIEDADES DE INVERSIÓN este valor corresponde a las OBRAS Y MEJORAS EN PROPIEDAD AJENA, (EDESA utiliza este rubro para registro de bienes que son propiedad del Departamento del Meta), la cual debitamos en el momento de recibir la obra por parte del contratista (parcial y finales), esta se disminuye cuando son entregados al Departamento del Meta mediante actas de incorporación.

En reunión sostenida con el Área de Contabilidad de la Gobernación, nos informa que ellos deben registrar esos rubros (pagos parciales) como Construcciones en Curso. Una vez recibida la respuesta por parte de la CGN queda claro para EDESA que no se deben realizar los registros en la cuenta contable Construcciones en Curso, pero surge una nueva inquietud respecto si para EDESA aplica el registro en la cuenta 15 de inventarios por cuanto no encontramos un rubro contable que aplique para este concepto de acuerdo a las actividades que opera EDESA, puesto que no corresponde específicamente a mercancías, materias primas, materiales, ni suministros, son un conjunto de obras cuyo objeto concierne a construcción de redes expresas para conexión de acueducto regional, plantas de tratamientos de aguas residuales, acueducto, alcantarillado sanitario y pluvial, pozos profundos, celdas de clausura, formulación del programa de uso eficiente y ahorro del agua, colector sanitario, estudios diseños para tanques de almacenamiento y demás obras que requieren un tratamiento específico en los registros contables.

Por lo anterior agradecemos aclarar esta inquietud, y en el caso de afirmarse que debemos realizar el traslado de la cuenta 1951 a la cuenta 15 de inventarios, por favor indicarnos, cuál sería específicamente el rubro de la cuenta 15 inventarios que aplique para esta clase de obras..”

CONSIDERACIONES

El Acuerdo XXXIV – Sesión 32 del Órgano Colegiado de Administración y Decisión Meta, por medio del cual se adoptan decisiones relacionadas con proyectos de inversiones financiados o cofinanciados con recursos del Sistema General de Regalías – SGR, señala:

“TÍTULO II. ACUERDA.

Artículo PRIMERO – VIABILIZAR: Los siguientes proyectos de inversión, objeto de la sesión XXXII del Órgano Colegiado de la Administración y Decisión META:

| Código BPIN | Nombre Proyecto | Sector | Fase |
|---------------|--|-----------------------------------|----------|
| 2014005500068 | AMPLIACIÓN Y OPTIMIZACIÓN SISTEMA DE ACUEDUCTO EN LA INSPECCIÓN SAN JUAN DE LOZADA EN EL MUNICIPIO DE LA MACARENA META | AGUA POTABLE Y SANEAMIENTO BÁSICO | FASE III |

Artículo SEGUNDO – VIABILIZAR, PRIORIZAR, APROBAR Y DESIGNAR ENTE EJECUTOR a los siguientes CATORCE (14) proyectos, objeto de la sesión XXXIV del OCAD META por valor de DOSCIENTOS VEINTICINCO MIL CINCUENTA Y CUATRO MILLONES CUATROCIENTOS VEINTISIETE MIL OCHOCIENTOS CUARENTA Y CINCO PESOS CON 43 CENTAVOS (\$225.054.427.845.43), teniendo claridad que del total, solamente CATORCE MILLONES DE PESOS (\$14.000.000.00) corresponde a los recursos de las Asignaciones Directas del Departamento del Meta bienio 2015-2016 y el excedente, es decir (\$225.040.427.845,43), más los intereses del servicio a la deuda, con cago a los recursos del Crédito, pignorando la renta Asignaciones Directas del Departamento del Meta) (Sic), según detalle en el documento “SIMULACIÓN FINANCIACIÓN DE PROYECTOS – OCAD CON RECURSOS CRÉDITO” que hace parte integral del presente Acuerdo, así: (...)

| Código BPIN | Nombre Proyecto | Sector | Fase | Valor Total |
|----------------------------|--|-----------------------------------|----------------|--------------------|
| 2014005500068 | AMPLIACIÓN Y OPTIMIZACIÓN SISTEMA DE ACUEDUCTO EN LA INSPECCIÓN SAN JUAN DE LOZADA EN EL MUNICIPIO DE LA MACARENA META | AGUA POTABLE Y SANEAMIENTO BÁSICO | FASE III | \$8.415.670.365.00 |
| Fuentes | Tipo de recurso | | Cronograma MGA | Valor |
| Departamentos – META | Asignaciones Directas | | 2015 | \$1.000.000.00 |
| Departamentos – META | Propios – Crédito – Renta Pignorada Asignaciones Directas | | 2016 | \$6.318.867.641 |
| Departamentos – META | Propios – Crédito Financieros – Renta Pignorada Asignaciones Directas | | 2016 | \$2.095.802.724 |
| Valor Aprobado por el Ocad | \$8.415.670.365.00 | | | |

| VIGENCIA PRESUPUESTAL APROBADA POR EL OCAD | | | | | | |
|--|-----------------|-----------------------|----------------|---------------------|-----------------------------|---|
| Fuentes Aprobadas | Tipo de recurso | Vig. Presupuestal SGR | Valor Aprobado | Vig Futura Aprobada | Vr Aprobado Vig. Futura (1) | Bienio en el que se recibe el bien o servicio(2): |

| | | | | | | |
|---|---|------|-----------------|-------|--------------------|--|
| Departamentos – META | Asignaciones Directas | 2015 | \$1.000.000.00 | | \$0.00 | |
| Departamentos – META | Propios – Crédito – Renta Pignorada Asignaciones Directas | 2016 | \$6.318.867.641 | | | |
| Departamentos – META | Propios – Crédito – Renta Pignorada Asignaciones Directas | 2016 | \$2.095.802.724 | | | |
| Entidad pública designada ejecutora del proyecto | EMPRESA DE SERVICIOS PÚBLICOS DEL META EDESA SA ESP | | | Valor | \$5,906,418,356.00 | |
| Instancia pública designada para la contratación de interventoría | EMPRESA DE SERVICIOS PÚBLICOS DEL META EDESA SA ESP | | | Valor | \$413,449,285.00 | |
| Instancia pública designada para la suscripción del Crédito | DEPARTAMENTO DEL META | | | Valor | \$2,095,802,724.00 | |
| Acuerdo de requisitos con que se aprobó | Acuerdo 17 de 2013 Expedido por la Comisión Rectora | | | | | |

Artículo TERCERO – COMUNICACIÓN: Una vez el Órgano Colegiado de Administración y Decisión se manifieste, deberá notificar a las entidades ejecutoras designadas, la viabilización, priorización, aprobación de proyectos de inversión financiados con recursos del Sistema General de Regalías, de igual forma notificará la designación de la interventoría, quienes deberán aceptar la designación en marco de lo dispuesto en el Artículo 49 del Decreto 1949 de 2012.

Las entidades designadas en los artículos anteriores como entidades públicas ejecutoras de los proyectos aprobados, serán responsables rendir todos los informes y reportes en los aplicativos habilitados que cuentan con un diseño operacional que prevé el reporte periódico de información respecto de la generación, administración, gestión y ejecución de los recursos del sistema, a través de los instrumentos y herramientas de orden técnico y operativo, tales como los aplicativos CUENTAS-SGR y GESPROY-SGR, dispuestos por el Departamento Nacional de Planeación, para el reporte de información al Sistema de Monitoreo, Seguimiento, Control y Evaluación – SMSCE, con el fin de velar por el uso eficiente y eficaz de los recursos del SGR, desde la apropiación hasta su cierre, así como el expediente del proyecto formulado que será trasladado por la respectiva Secretaría Técnica a éste. (...)

Los proyectos de inversión deben ser ejecutados de conformidad con el régimen contractual aplicable a la entidad pública designada como ejecutora, el régimen presupuestal señalado por el Sistema General de Regalías y con sujeción a los términos a su aprobación.”

El Contrato de Obra 105 de 2016, celebrado entre la Empresa de Servicios Públicos de Meta EDESA S.A. E.S.P. y el Consorcio Acueducto Lozada, señala:

“CLAUSULA PRIMERA.-OBJETO: El objeto del contrato es la ejecución del proyecto denominado "Ampliación y Optimización Sistema de Acueducto San Juan de Lozada, La Macarena Meta". PARÁGRAFO: El presente contrato se ejecutará según los Ítems de los cuales se trata en la propuesta y que se relacionan en la cláusula tercera; dicho documento forma parte integral de este contrato y solo podrá modificarse, en la forma prevista en la ley y en este contrato, dichos documentos reposan en EDESA S.A. E.S.P.

(...)

CLAUSULA QUINTA.-FORMA DE PAGO: La forma de pago será de la siguiente manera:

a) Un anticipo equivalente al cincuenta por ciento (50%) del valor contractual, que será entregado por EDESA S.A E.S.P al CONTRATISTA una vez perfeccionado y legalizado este contrato, y cumplido los siguientes requisitos para el manejo del Anticipo:

El CONTRATISTA deberá constituir un Patrimonio Autónomo irrevocable ó (Sic.) un encargo fiduciario, a su costa, de acuerdo con las instrucciones impartidas por EDESA S.A. E.S.P.

La EMPRESA Girará el valor del anticipo a la entidad fiduciaria en la cual el CONTRATISTA haya constituido Patrimonio Autónomo irrevocable ó (Sic.) encargo fiduciario, dentro de los diez (10) días hábiles siguientes al cumplimiento de los requisitos de perfeccionamiento y legalización del contrato, previa aprobación por parte de EDESA S.A. E.S.P, del Plan de Inversión del Anticipo y de los requisitos técnicos exigidos por la Dirección Técnica Operativa.

La entidad fiduciaria en la que se constituya el patrimonio ó (Sic.) encargo mencionado sólo podrá desembolsar dineros del anticipo al CONTRATISTA, previo recibo de aprobación expresa y escrita del INTERVENTOR en relación con la entrega de la suma de que se trate. De ello deberá quedar expresa constancia en las reglas de constitución y ejecución del Patrimonio Autónomo ó encargo fiduciario.

El INTERVENTOR sólo aprobará que la entidad fiduciaria referida, gire al CONTRATISTA dineros del anticipo, una vez haya otorgado visto bueno a las solicitudes de desembolso parciales, las cuales deberán cumplir los siguientes requisitos:

Que tengan relación directa con el plan de inversión del anticipo aprobado por la Empresa.

Presentar documento que evidencie la ejecución del gasto (orden de compra, contrato, planillas de pago u otro que permita verificar la obligación). Formato de autorización de giro.

b) Pagos parciales de conformidad con actas de obra ejecutada suscrita por las partes, previa la amortización en la primer acta de mínimo del 50% de anticipo y no podrá presentar un avance inferior al 25% del valor del contrato. En todo caso deberá amortizarse proporcionalmente el acta, al porcentaje entregado como anticipo, en cualquier caso el último pago no podrá ser inferior al 20% del valor total del contrato, previo visto bueno de la Interventoría sobre cumplimiento del objeto contractual. Para el último pago, se deberá adjuntar el acta de liquidación, debidamente firmada por las partes y por el Interventor.

Los pagos se efectuarán previa presentación de la factura de venta que cumpla con los requisitos establecidos en el artículo 617 del Estatuto Tributario, en el caso de personas jurídicas y naturales obligados a facturar. Las facturas o su equivalente deberán corresponder a las actividades desarrolladas en la respectiva acta, a las cuales se les descontará el porcentaje proporcional correspondiente al anticipo, como amortización del mismo, hasta completar el monto total. Estas facturas o su equivalente deberán ir acompañadas de todos los comprobantes y documentos de soporte necesarios para sustentar las cantidades de obra ejecutadas. Dentro de los períodos de pago señalados por la Tesorería, EDESA S.A E.S.P. PARÁGRAFO PRIMERO: EL CONTRATISTA no podrá destinar los fondos del anticipo a fines distintos de los gastos relacionados directamente con el objeto del Contrato, so pena de hacerse efectivo el amparo de buen manejo y correcta inversión del anticipo. PARÁGRAFO SEGUNDO EL CONTRATISTA debe allegar la certificación expedida por la entidad fiduciaria en la cual haya constituido el Patrimonio Autónomo irrevocable ó (Sic.) encargo fiduciario para el manejo del anticipo.” (Subrayado fuera del texto)

El Marco Conceptual para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014, señalaba:

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

6.1.1. Activos

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

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

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.”

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 modificado por la Resolución 219 de 2020, 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.”

CONCLUSIONES

Previo a dar respuesta a su consulta, es preciso indicar que, como el Acuerdo XXXIV – Sesión 32 del Órgano Colegiado de Administración y Decisión Meta y el Contrato de Obra 105 fueron emitidos durante el año 2016, y que este último finalizó en el año 2018, el reconocimiento contable que a continuación se expondrá, atenderá al Marco Normativo vigente durante los años 2016, 2017 y 2018.

Igualmente, se aclara que con posterioridad al 2018, la Contaduría General de la Nación ha emitido el Procedimiento Contable para el Registro de los Hechos Económicos Relacionados con los Planes Departamentales de Agua y Saneamiento Básico, incorporado al Marco Normativo para Entidades de Gobierno mediante la Resolución 287 de 2019, que si bien establece el tratamiento contable que deben atender las entidades de gobierno, también especificó el registro correspondiente al control en cuentas de orden de la adquisición de activos o gastos asignados al proyecto, que deben efectuar los entes gestores, dentro de los que se incluyen las empresas de servicios públicos.

Hecha la anterior precisión, de conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye:

Atendiendo a lo establecido en el artículo tercero del Acuerdo XXXIV – Sesión 32 del Órgano Colegiado de Administración y Decisión Meta, una vez notificadas las entidades ejecutoras elegidas, así como la designación de la interventoría, para la viabilización, priorización, aprobación de proyectos de inversión financiados con recursos del Sistema General de Regalías, las entidades ejecutoras son responsables de rendir todos los informes y reportes periódicos respecto de la generación, administración, gestión y ejecución de los recursos del sistema, con el fin de velar por el uso eficiente y eficaz de los recursos del Sistema General de Regalías, desde la apropiación hasta su cierre.

En este sentido, teniendo en cuenta lo consagrado en el Marco Conceptual frente al principio de Esencia sobre forma, el cual establece que los hechos económicos deben reconocerse atendiendo a su esencia económica, independientemente de su forma legal, el procedimiento contable habrá dependido de la naturaleza de las obligaciones asumidas por la Empresa de Servicios Públicos del Meta, en cumplimiento del Acuerdo XXXIV – Sesión 32 del Órgano Colegiado de Administración y Decisión Meta. Por lo tanto, dado que la empresa fungía en calidad de ejecutor, tanto el control de los recursos derivados del Sistema General de Regalías como los activos en construcción derivados se mantenían a cargo del Departamento.

Así las cosas, con el fin de rendir los informe y reportes de los recursos del proyecto de inversión, la Empresa de Servicios Públicos del Meta debía llevar el control de la información en cuentas de orden, registrando los activos, pasivos, ingresos o gastos derivados, sin afectar su situación financiera ni su resultado del ejercicio.

Para tal efecto, tratándose de activos y gastos se utilizaría la subcuenta que corresponda de la cuenta 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, con crédito a la subcuenta 891516-Ejecución de Proyectos de Inversión de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR), y para los pasivos e ingresos la subcuenta 991522-Ejecución de Proyectos de Inversión de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), con crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN. Adicionalmente, se debió revelar en las notas a los estados contables la información necesaria para el razonable entendimiento de este tipo de operaciones.

Lo anterior, implicaba que, para efecto de garantizar el adecuado registro de los activos, pasivos, ingresos y gastos por parte del Departamento, relacionados con el proyecto, las entidades involucradas debieron implementar procedimientos que aseguraran el oportuno flujo de información.

Posteriormente, con la finalización del proyecto, la Empresa debió disminuir los saldos de las cuentas de orden.

Ahora bien, si durante el proyecto la Empresa recibía recursos directamente a cuentas de su propiedad, estos debían reconocerse en la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, la cual solo se reduciría con los desembolsos que se efectuaran con cargo al proyecto.

En consecuencia, frente a la afirmación expuesta en su consulta, en cuanto al uso de la cuenta 1951-PROPIEDADES DE INVERSIÓN por concepto de obras y mejoras en propiedad ajena, para contabilizar los recursos recibidos en la ejecución de la obra, fue inadecuada por cuanto la Empresa solo administraba los recursos.

Por otra parte, si a la fecha los estados financieros de la Empresa continúan reflejando valores en la cuenta 1951-PROPIEDADES DE INVERSIÓN, producto del proyecto de inversión mencionado, corresponde a un error en la aplicación del marco normativo y deberá ajustar el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio que se vieron afectadas, contra la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Así mismo, como se establece en la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, con posterioridad a la corrección del error la Empresa deberá evaluar la materialidad de este, 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. 20211100026091 del 18-05-2021
20211100053131 del 01-07-2021
20211100070041 del 03-09-2021
20211100086321 del 21-10-2021
20211100087481 del 29-10-2021

2.45 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - ACREEDORAS POR CONTRA

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20211100070041 del 03-09-2021

20211100086321 del 21-10-2021

2.46 ASUNTOS NO CONTEMPLADOS EN UNA CLASIFICACIÓN ESPECÍFICA

CONCEPTO No. 20211100000351 DEL 14-01-2021

| | | |
|---|------------------------|--|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Asuntos no contemplados en una clasificación específica |
| | SUBTEMAS | Información referente a la normatividad vigente, donde se establezca la metodología para el cálculo de la provisión contable de los procesos judiciales existentes en contra de una E.S.E. DEPARTAMENTAL que debe realizar un abogado. |

Doctora
 SANDRA MARITZA DÍAZ
 Contratista
 E.S.E. Solución Salud del Meta
 Villavicencio, Meta

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20211400000162, del día 05 de enero de 2021, mediante la cual consulta:

“Comedidamente solicito a ustedes, información referente a la normatividad vigente, donde se establezca la metodología para el cálculo de la provisión contable de los procesos judiciales existentes en contra de una E.S.E. DEPARTAMENTAL que debe realizar un abogado”

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 414 de 2014 y sus modificaciones, en la Norma de Provisiones, señala:

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. (...)

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 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.

24. Cuando el valor de la provisión se calcule como el valor presente de la obligación, el valor de esta se aumentará en cada periodo para reflejar el valor del dinero en el tiempo. Tal aumento se reconocerá como gasto financiero en el resultado del periodo. (...)

El numeral 2.4-Obligación probable del reconocimiento de obligaciones y revelación de pasivos contingentes, contenido en el PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS PROCESOS JUDICIALES, ARBITRAJES, CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES Y EMBARGOS SOBRE CUENTAS BANCARIAS, establece:

2.4-Obligación probable

Cuando se establezca que la obligación es probable, esto es, cuando la probabilidad de pérdida del proceso es más alta que la probabilidad de no pérdida, deberá constituirse una provisión por el valor que refleje la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación presente. Cuando el efecto del valor del dinero en el tiempo sea significativo, la provisión corresponderá al valor presente del importe que se espera sea desembolsado para cancelar la obligación, para lo cual se utilizará como factor de descuento la tasa que refleje las evaluaciones actuales del mercado correspondientes al valor del dinero en el tiempo y los riesgos específicos del pasivo correspondiente.

Para establecer el valor de la provisión, la empresa utilizará una metodología que se ajuste a los criterios de medición del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni

Administrar Ahorro del Público. Cuando la empresa considere que la metodología contenida en la Resolución 353 de 2016 de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado se ajusta a las condiciones del proceso, podrá utilizar dicha metodología.

El registro de la provisión se efectuará con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS. (...)

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.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Teniendo en cuenta su consulta que hace referencia a la normatividad vigente, donde se establezca la metodología para el cálculo de la provisión contable de los procesos judiciales existentes en contra de una E.S.E. DEPARTAMENTAL que debe realizar un abogado, a la cual, le damos respuesta en los siguientes términos:

1) Teniendo en cuenta el numeral 24 de la Norma de Provisiones contenida en el Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, expresa:

24. Cuando el valor de la provisión se calcule como el valor presente de la obligación, el valor de esta se aumentará en cada periodo para reflejar el valor del dinero en el tiempo. Tal aumento se reconocerá como gasto financiero en el resultado del periodo.

2) El numeral 2.4-Obligación probable del reconocimiento de obligaciones y revelación de pasivos contingentes, contenido en el PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS PROCESOS JUDICIALES, ARBITRAJES, CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES Y EMBARGOS SOBRE CUENTAS BANCARIAS, reza:

2.4-Obligación probable

Cuando se establezca que la obligación es probable, esto es, cuando la probabilidad de pérdida del proceso es más alta que la probabilidad de no pérdida, deberá constituirse una provisión por el valor que refleje la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación presente. Cuando el efecto del valor del dinero en el tiempo sea significativo, la provisión corresponderá al valor presente del importe que se espera sea desembolsado para cancelar la obligación, para lo cual se utilizará como factor de descuento la

tasa que refleje las evaluaciones actuales del mercado correspondientes al valor del dinero en el tiempo y los riesgos específicos del pasivo correspondiente.

Para establecer el valor de la provisión, la empresa utilizará una metodología que se ajuste a los criterios de medición del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público. Cuando la empresa considere que la metodología contenida en la Resolución 353 de 2016 de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado se ajusta a las condiciones del proceso, podrá utilizar dicha metodología.

Teniendo en cuenta lo mencionado, la E.S.E. Solución Salud del Meta puede elegir la metodología a utilizar, siempre que dicha elección se ajuste a las condiciones del respectivo proceso y que se ajuste a los criterios de medición del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público y además tendrá en cuenta lo expuesto en las consideraciones, por lo tanto, considerando que la empresa pertenece al orden descentralizado puede aplicar la metodología definida por la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado si se ajusta a las condiciones del proceso, la cual, está contenida en la Resolución 353 de 2016, siempre que la empresa no tenga una metodología definida de acuerdo a lo señalado a la norma de provisiones y al PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS PROCESOS JUDICIALES, ARBITRAJES, CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES Y EMBARGOS SOBRE CUENTAS BANCARIAS.

CONCEPTO No. 20211100002281 DEL 12-02-2021

| | | |
|----------|------------------------|--|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Asuntos no contemplados en una clasificación específica |
| | SUBTEMAS | Consolidación de estados financieros cuando se poseen inversiones en controladas |

Doctora
 EMILSE 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° 20210010000582, el día 08 de enero de 2021, mediante la cual solicita lo siguiente:

“Central de Inversiones S.A. CISA es una sociedad comercial de economía mixta de orden nacional, vinculada al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, de naturaleza única, desde el año 2000 estuvo vinculada a FOGAFIN con el objeto de apoyar el salvamento de la banca pública, a partir del 17 de diciembre de 2007 el Ministerio de Hacienda y Crédito Público adquirió la participación accionaria que FOGAFIN tenía en la Compañía, y se efectuó la reforma de sus estatutos.

El objeto social de la Compañía es gestionar, adquirir, administrar, comercializar, cobrar, recaudar, intermediar, enajenar y arrendar, a cualquier título toda clase de bienes inmuebles, muebles, acciones, títulos valores, derechos contractuales, fiduciarios, crediticios o litigiosos, incluidos derechos en procesos liquidatarios cuyos propietarios sean entidades públicas de cualquier orden o rama, incluidos los organismos autónomos e independientes previstos en la constitución política y la Ley, o sociedades con aportes estatales de régimen especial y patrimonios autónomos titulares de activos provenientes de cualquiera de las entidades descritas, entre otros.

Producto de lo anterior y como colector del Estado, CISA en el año 2008 adquirió en el marco del saneamiento financiero de una entidad del Estado en liquidación entre otras participaciones, acciones de la entidad Sociedad Frigorífico de Pereira que a la fecha están registradas en la cuenta 12 pero es un inventario más disponible para la venta y CISA tiene una participación del 62.38%.

Por lo anterior queremos saber, si de acuerdo 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 público, CISA debería realizar consolidación de estados financieros con la Sociedad Frigorífico de Pereira. Es de anotar que Cisa no influye positiva ni negativamente en los rendimientos que pueda generar dicha inversión.”

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, anexo a la Resolución 414 de 2014 y modificado por la Resolución 168 de 2020, entre los principios de contabilidad señala:

“39. Esencia sobre la forma: las transacciones y otros hechos económicos de las empresas se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, se debe primar cuando exista conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.” (Subrayado fuera de texto)

Una empresa preparará y presentará estados financieros consolidados cuando posean inversiones en controladoras, atendiendo lo dispuesto en las normas de Inversiones en controladas y Consolidación de Estados Financieros, contenidas en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones:

“5. INVERSIONES EN CONTROLADAS

5.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inversiones en controladas las participaciones patrimoniales que la empresa tenga en otras empresas, sobre las cuales ejerza control.
2. La empresa ejerce control sobre otra empresa si se configuran todos los siguientes elementos: a) poder sobre la empresa, b) exposición o derecho a rendimientos variables procedentes de su participación en la empresa y c) capacidad de utilizar su poder sobre la empresa para influir en el valor de dichos rendimientos.
3. La empresa controladora tiene poder cuando posee derechos que le otorgan la capacidad de dirigir las actividades relevantes de la empresa controlada, es decir, las actividades que afectan de manera significativa los rendimientos de la empresa controlada. Se presume que la empresa controladora tiene la capacidad de dirigir las actividades relevantes de la empresa controlada cuando tiene derecho a dirigir las políticas operativas y financieras de esta.
4. La empresa tiene control si, además del poder que tiene sobre otra empresa y la exposición o derecho a rendimientos variables, procedentes de su participación en esta, también tiene la capacidad de utilizar su poder para influir en el valor de dichos rendimientos. (...)

2. CONSOLIDACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

1. Las empresas que posean inversiones en controladas, de acuerdo con la Norma de inversiones en controladas, prepararán y presentarán estados financieros consolidados.

2.1. Condiciones generales

2. Los estados financieros consolidados son aquellos en los que los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, costos, y flujos de efectivo de la empresa controladora y sus empresas controladas se presentan como si se tratase de una sola entidad económica, con independencia de la actividad a la cual se dedique cada empresa. Una entidad económica es una empresa controladora y sus empresas controladas.

3. La controladora podrá optar por no presentar estados financieros consolidados en la medida que cumpla con todas y cada una de las siguientes condiciones:

a) es una empresa controlada, total o parcialmente, que está participada por otra empresa y cuyos demás propietarios, incluyendo los titulares de acciones sin derecho a voto, han sido informados de que la controladora no presentará estados financieros consolidados y no han manifestado objeciones al respecto; y

b) su controladora última, o alguna de las controladoras intermedias, elabora estados financieros consolidados que se encuentran disponibles para uso público y cumplen con las condiciones establecidas en esta Norma.”
(Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

La consolidación de estados financieros se realiza cuando una empresa tenga inversiones en controladas, de conformidad a la Norma de inversiones en controladas. Por lo tanto, por cada participación patrimonial se deberá evaluar la existencia de control.

Una empresa ejercerá control sobre otra cuando tenga poder, exposición o derecho a rendimientos variables procedentes de su participación en la empresa y capacidad de utilizar su poder para influir en el valor de dichos rendimientos. Se tendrá poder cuando se posea derechos que le otorguen la capacidad de dirigir las actividades relevantes, es decir, aquellas que afecten de manera significativa sus rendimientos. Adicionalmente, se presume que la empresa controladora tiene la capacidad de dirigir las actividades relevantes de la empresa controlada cuando tiene derecho a dirigir las políticas operativas y financieras de esta.

Si realizada la evaluación, la empresa no ejerce control sobre la participación, esta se clasificará como una inversión en asociada o negocio conjunto. No obstante, si la participación tampoco otorga influencia significativa ni control conjunto, se clasificará a la categoría que corresponda de inversiones de administración de liquidez, considerando el modelo de negocio en la administración de las inversiones y la existencia de información sobre su valor razonable.

De esta manera, si Central de Inversiones S.A. determina que sobre la participación patrimonial en Sociedad Frigorífico de Pereira no ejerce control, entonces no procede la preparación y presentación de estados financieros consolidados con la información de dicha empresa.

CONCEPTO No. 20211120006391 DEL 09-03-2021

| | | |
|----------|----------------------------|--|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Asuntos no contemplados en una clasificación específica |
| | SUBTEMAS | Comité Técnico de Sostenibilidad Contable – Comité Institucional de Gestión y Desempeño. Otras herramientas o comités adicionales al Comité Técnico de Sostenibilidad Contable. Conceptos CGN No. 20182300061641 del 27-11-2018 y No. 20182000076671 del 28-12-2018. |

Doctor
 HENRY MALDONADO VERA
 Jefe de Control Interno
 Empresa de Acueducto, Alcantarillado y Aseo de El Espinal E.S.P. (EAAA DEL ESPINAL ESP)
 El Espinal, Tolima

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20210010008662, el día 12 de febrero de 2021, en la que manifiesta:

“En mi calidad de jefe de la Oficina Asesora de Control Interno de la Empresa de Servicios Públicos del Espinal, consulté al Departamento Administrativo de la Función Pública si el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable y el Comité de Inventarios y Bajas debían ser fusionados por el Comité Institucional de Gestión y Desempeño y en respuesta me allegaron dos conceptos de la Contaduría General de la Nación, uno con radicado CGN No. 20182300061641 de fecha 27-11-2018, en el cual el Contador General de la Nación claramente concluye que el Comité de Sostenibilidad Contable NO DEBE SER FUSIONADO y al contrario debe conservar su independencia, el otro con radicado CGN 2018000076671 del 28-12-2018, el Contador General de la Nación expresa que el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable en principio debe mantenerse como un comité independiente y a renglón seguido expresa que puede ser fusionado ya que es facultad de la entidad evaluar la articulación con el Comité Institucional de Gestión y Desempeño, caso en el cual debe asignársele las actividades de este comité.

Por lo anterior, considero que la Contaduría General de la Nación debe unificar su concepto ya que en principio dice que NO y posteriormente dice que SI, si así lo considera la entidad. De igual manera se dio respuesta parcialmente a mi inquietud ya que los dos conceptos hacen alusión a la fusión o no del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable pero no citan el tema relacionado con el Comité de Inventarios y Bajas.

Esta inquietud la tenemos varios jefes de planeación y de control interno y por ello solicitamos que la Contaduría General de la Nación unifique sus valiosos conceptos que darán claridad en la toma de decisiones por los funcionarios que integran los comités al interior de la entidad.”

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 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 2º. 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.

El numeral 11 del artículo 4 *ejusdem*, señala:

“Artículo 4º. 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 4º 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”.

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”. (Subrayado fuera de texto).

El artículo 2.2.22.3.8 del Decreto 1083 de 2015, por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector de Función Pública, preceptúa:

“Artículo 2.2.22.3.8 Comités Institucionales de Gestión y Desempeño. En cada una de las entidades se integrará un Comité Institucional de Gestión y Desempeño encargado de orientar la implementación y operación del Modelo Integrado de Planeación y Gestión (MIPG), el cual sustituirá los demás comités que tengan relación con el Modelo y que no sean obligatorios por mandato legal.

En el nivel central de la Rama Ejecutiva del Orden Nacional, el Comité será liderado por el viceministro o subdirector de departamento administrativo o secretarios generales; en el nivel descentralizado, por los subdirectores generales o administrativos o los secretarios generales o quienes hagan sus veces, e integrado por los servidores públicos del nivel directivo o asesor que designe el representante legal de cada entidad.

En el orden territorial el representante legal de cada entidad definirá la conformación del Comité Institucional, el cual será presidido por un servidor del más alto nivel jerárquico, e integrado por servidores públicos del nivel directivo o asesor.

Los Comités Institucionales de Gestión y Desempeño cumplirán las siguientes funciones:

1. Aprobar y hacer seguimiento, por lo menos una vez cada tres meses, a las acciones y estrategias adoptadas para la operación del Modelo Integrado de Planeación y Gestión (MIPG).
2. Articular los esfuerzos institucionales, recursos, metodologías y estrategias para asegurar la implementación, sostenibilidad y mejora del Modelo Integrado de Planeación y Gestión (MIPG).
3. Proponer al Comité Sectorial de Gestión y el Desempeño Institucional, iniciativas que contribuyan al mejoramiento en la implementación y operación del Modelo Integrado de Planeación y Gestión (MIPG).
4. Presentar los informes que el Comité Sectorial de Gestión y el Desempeño Institucional y los organismos de control requieran sobre la gestión y el desempeño de la entidad.

5. Adelantar y promover acciones permanentes de autodiagnóstico para facilitar la valoración interna de la gestión.
6. Asegurar la implementación y desarrollo de las políticas de gestión y directrices en materia de seguridad digital y de la información.
7. Las demás que tengan relación directa con la implementación, desarrollo y evaluación del Modelo”.

Ahora bien, en la parte final de las conclusiones del concepto con radicado CGN No. 20182000076671 del 28 de diciembre de 2018, se señala:

“Este concepto complementa el establecido en el radicado No. 20182300061641 del 27 de noviembre de 2018 de la CGN, expedido con destino a la entidad de gobierno Alcaldía Mayor de Bogotá. Dado el carácter transversal del procedimiento para la evaluación de control interno contable, anexo a la Resolución 193 de 2016, este concepto debe ser observado por todas las entidades públicas sujetas al ámbito de aplicación del régimen de contabilidad pública”. (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, esta entidad unificó su criterio en el concepto con radicado CGN No. 20182000076671 del 28 de diciembre de 2018, por cuanto en la parte final de las conclusiones del mismo se precisa que dicho concepto complementa el concepto establecido en el radicado CGN No. 20182300061641 del 27 de noviembre de 2018, lo que conlleva a que no pueda aplicarse el primero sin tener en cuenta la ampliación de su alcance establecida en el segundo.

En este sentido, si bien el concepto CGN No. 20182300061641 del 27-11-2018 estableció que el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable debía mantenerse como un comité independiente, posteriormente el concepto con radicado CGN No. 20182000076671 del 28-12-2018, cambió su alcance por cuanto en el mismo se estableció que en principio el comité referido debería mantenerse independiente, pero que a cada entidad le es facultativo evaluar la pertinencia de que su funcionamiento sea articulado en el marco del Comité Institucional de Gestión y Desempeño.

Ahora bien, la creación del Comité Técnico 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 lo pueden crear como una herramienta de mejora continua y sostenibilidad de la información financiera. Por lo cual, las entidades, de acuerdo con sus características y necesidades, al constituirlo son quienes establecen su nombre, sus funciones relacionadas con el saneamiento contable y depuración de las cifras, integrantes, frecuencia de sus sesiones, objetivo o utilidad de sus actas, entre otros asuntos.

En consonancia con lo anterior, esta entidad no reguló la creación del Comité de Inventarios y Bajas referido en su consulta. Por lo cual, la empresa deberá evaluar, de cara a lo establecido en el artículo 2.2.22.3.8 del Decreto 1083 de 2015, si dicho comité se debe integrar al Comité Institucional de Gestión y Desempeño.

CONCEPTO No. 20211100010821 DEL 16-03-2021

| | | |
|----------|------------------------|--|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Asuntos no contemplados en una clasificación específica |
| | SUBTEMAS | Presentación de información financiera por segmentos de operación de la empresa. |

Doctora
MÓNICA MARÍA GÓMEZ RIVERA
 Contadora
 Centrales Eléctricas de Nariño S.A. E.S.P.
 Pasto, Nariño

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20211400005822, el día 08 de febrero de 2021, mediante la cual consulta:

“Se especifica que CEDENAR tiene bajo el mismo ente jurídico la unidad de negocio de la generación, la unidad de negocio de distribución y la unidad de negocio comercialización; en la definición de estos criterios el Regulador tuvo en cuenta principalmente las señales de eficiencia en la compra de energía (Qc y alfa), de tal forma que el precio trasladado al usuario se aproxime al precio de un portafolio eficiente en el mercado (Mercado Mayorista de Electricidad) razón por lo cual CEDENAR incluye dentro de la componente Gmt la generación de energía producida por sus plantas a precios competitivos que se trasladan finalmente al usuario y que a su vez se ven reflejados en los Ingresos Operacionales de la Empresa, que por tener integradas las actividades reguladas de Generación, Distribución y Comercialización, los presenta en sus estados financieros de manera consolidada y no separada por cada unidad de negocio.

De acuerdo a lo anterior, la cesión de bienes o servicios entre las diferentes áreas de la empresa, al igual que la distribución de costos y gastos dentro de las mismas, corresponden al manejo contable de los costos y gastos de la producción y/o de servicios, donde se aplican las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación en los Estados Financieros de los hechos económicos del marco regulatorio de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, los cuales son debidamente reconocidos a través de su modelo de costos que es el ABC, definido por la SSPD en su Resolución 001417 del 18 de abril de 1997, actualizada por la Resolución 200513033635 del 28 de diciembre de 2005.

CONSULTA

1. Una vez expuesto los procedimientos y normatividades aplicadas por CEDENAR S.A. E.S.P, me permito consultarles si sería apropiado aplicar una facturación entre negocios o llámese notas contables que afectan el costo y el costo de ventas, para su reconocimiento en los estados financieros, donde específicamente es una operación que se aplicaría únicamente para efectos internos y administrativos enmarcado dentro de lo que se denomina contabilidad gerencial o administrativa, sirviendo además para suministrarle información a la administración, Superintendencia de Servicios Públicos y a los entes reguladores, con el objeto de mostrar el comportamiento financiero de cada uno de los negocios en una misma empresa y en ningún momento generar con esto efectos tributarios y fiscales; o si por el contrario se

puede seguir llevando ese control administrativo entre las unidades de negocio donde se informa la generación y el consumo de cada una.

2. CEDENAR, puede presentar sus unidades de negocio de generación, la unidad de negocio de distribución y la unidad de negocio comercialización, según lo indica el marco regulatorio de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público en su capítulo de INFORMACIÓN FINANCIERA POR SEGMENTOS DE OPERACIÓN? (sic) (...)"

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:

“3. OBJETIVOS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

7. Los objetivos de la información financiera están orientados a que esta sea útil para la satisfacción de las necesidades de sus usuarios. En ese sentido, los objetivos de la información financiera de las empresas son Toma de decisiones, Control y Rendición de cuentas. (...)

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. (...)

4.1.1. 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. (...)

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. (...)

4.2.1. Verificabilidad

25. La verificabilidad le ayuda a asegurar a los usuarios que la información financiera 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 puede ser una estimación única o también un rango de posibles valores y probabilidades relacionadas. (...)

4.2.3. Comprensibilidad

29. La comprensibilidad significa que la información está clasificada, caracterizada y presentada de forma clara y concisa.

30. La información financiera se prepara para usuarios que tienen un conocimiento razonable de las actividades económicas y del entorno empresarial, y que revisan y analizan la información con diligencia. No obstante, a veces, incluso usuarios diligentes y bien informados pueden necesitar la ayuda de un asesor para comprender información sobre hechos económicos complejos. (...)

6.4. Presentación de estados financieros

116. La presentación hace referencia a la selección, ubicación y organización de la información financiera. Las decisiones sobre estos tres asuntos se deben tomar teniendo en cuenta las necesidades que tienen los usuarios de conocer acerca de los hechos económicos que influyen en la estructura financiera de una empresa. (...)

119. La información que se selecciona para presentar en la estructura de los estados financieros es aquella que informa sobre los aspectos claves acerca de la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la empresa. Por su parte, la información que se selecciona para presentar en las notas a los estados financieros busca que la información sea más útil y proporcione detalles que ayudarán a los usuarios a entenderla. La información a presentar en las notas no sustituye la información a presentar en la estructura de los estados financieros. (...)

121. La información presentada en las notas a los estados financieros tiene las siguientes características: (...)

b) Proporciona información que presentan los estados financieros de manera contextualizada y según el entorno en que opera la empresa. (...)” (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, y modificadas por la Resolución N° 219 de 2020, en el Capítulo VI. Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, señalan:

“4. INFORMACIÓN FINANCIERA POR SEGMENTOS DE OPERACIÓN

1. Un segmento de operación es un componente de la empresa sobre el cual se dispone de información financiera diferenciada; que desarrolla actividades de negocio, por las cuales genera ingresos e incurre en gastos y costos; y cuyos resultados de operación son revisados en forma regular por el responsable de las decisiones de operación sobre los recursos asignados al segmento y de la evaluación de su desempeño.

2. Cuando se den las condiciones anteriormente relacionadas y se considere relevante presentar información financiera por segmentos, la empresa aplicará la presente Norma.

4.1. Presentación

3. La empresa presentará de manera separada en las notas a los estados financieros, información sobre cada uno de los segmentos de operación que cumpla con los criterios para ser identificado como tal o que resulte de la combinación de dos o más criterios de segmentación.

4. Se presentará información por segmentos de operación en la medida en que: a) permitan evaluar la naturaleza y los efectos financieros de las actividades de negocio que desarrollen y los entornos económicos en los que operen; y b) posean características económicas parecidas y sean similares en términos de la naturaleza de los productos y los servicios. (...)

4.1.1. Segmentos de servicios

7. Los segmentos de servicios son aquellos componentes identificables de la empresa cuya finalidad es el suministro de bienes o servicios afines, o el cumplimiento de determinados objetivos definidos por la empresa. (...)

4.1.2. Segmentos geográficos

9. Los segmentos geográficos son aquellos componentes identificables de la empresa cuya finalidad es el suministro de bienes o servicios afines, o el cumplimiento de determinados objetivos definidos por la empresa para un área geográfica específica. (...)

4.1.3. Segmentación por servicios y por áreas geográficas

11. La segmentación por servicios y por áreas geográficas es aquella que combina los dos criterios mencionados anteriormente. (...)

4.1.4. Información financiera de los segmentos de operación (...)

15. El importe de cada partida del segmento que se presente será la medida reportada por el responsable de la toma de decisiones de operación de la empresa sobre los recursos asignados al segmento y la evaluación de su desempeño, incluyendo los ajustes y eliminaciones efectuados. Se incluirá, para cada segmento, los activos, pasivos, ingresos, gastos y costos que le sean directamente atribuibles, así como los que se le puedan asignar utilizando una base razonable de reparto. Los activos de un segmento no incluyen los activos empleados por la empresa para propósitos generales. Los activos que sean utilizados conjuntamente por dos o más segmentos de operación, se distribuirán entre ellos si los ingresos, gastos y costos relacionados con dichos activos también son objeto de reparto entre los segmentos de operación. (...)

4.2. Revelaciones

17. La empresa revelará información que permita a los usuarios evaluar lo siguiente:

a) la naturaleza y los efectos financieros de las actividades de negocio que desarrolle y los entornos económicos en los que opere, de forma que los factores empleados para la identificación de los segmentos y las bases de organización sean identificables;

b) los tipos de productos y servicios de donde obtenga los ingresos;

c) la información sobre el resultado, activos y pasivos de cada segmento, así como el ingreso del segmento proveniente de asignaciones, otras fuentes externas y transacciones con otros segmentos, de forma separada;

d) la información sobre el costo total en el que se haya incurrido durante el periodo contable para adquirir activos del segmento que esperen usar durante más de un periodo;

e) la participación en el resultado de las entidades receptoras de la inversión que hagan parte del segmento;

f) las conciliaciones entre la información revelada sobre los segmentos y la información agregada presentada en los estados financieros de la empresa; y

g) las partidas adicionales detalladas que estén relacionadas con los segmentos reportados para la toma de decisiones. (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, me permito señalar las siguientes conclusiones para cada una de sus preguntas:

1. Aplicación de facturación entre negocios para efectos internos y administrativos enmarcado dentro de lo que se denomina contabilidad gerencial o administrativa.

La CGN no es la entidad competente para pronunciarse frente al tema planteado, dado que dicha consulta corresponde a asuntos de carácter administrativo que deben ser evaluados por la empresa, puesto que requiere definir los temas enmarcados en su contabilidad administrativa de acuerdo con el quehacer propio de la empresa y a las necesidades de información que tenga, y con ello reconocer los hechos económicos de acuerdo con los criterios señalados en el Marco Conceptual y en el Marco Normativo.

2. Presentación de las unidades de negocio de acuerdo con la norma de Información financiera por segmentos de operación

La empresa podrá presentar información financiera de acuerdo con la norma de Información financiera por segmentos de operación, siempre que esta sea relevante y útil para satisfacer las necesidades de sus usuarios y represente fielmente la realidad de la empresa, de acuerdo con las características cualitativas de la información que se indican en el Marco Conceptual.

En consecuencia, y conforme se indica en la norma en mención, si la empresa presenta información financiera por segmentos de operación, deberá disponer de información financiera diferenciada para cada una de las unidades de negocio, las cuales generan ingresos, incurren en gastos y costos y generan resultados que son revisados de forma regular por el responsable del segmento. Adicionalmente, la empresa tendrá que definir los segmentos de operación que cumpla con los criterios para ser identificado como tal, de acuerdo con los criterios definidos en la norma, y sobre estos presentará información financiera de manera separada en las notas a los estados financieros, tomando en cuenta que para cada segmento debe incluir los activos, pasivos, ingresos, gastos y costos directamente atribuibles, y en caso de que existan elementos de los estados financieros que sean empleados por dos o más segmentos deberá distribuirlos utilizando una base razonable.

CONCEPTO No. 20211100019051 DEL 20-04-2021

| | | |
|----------|------------------------|--|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Asuntos no contemplados en una clasificación específica |
| | SUBTEMAS | Ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública |

Doctor
 MARIO FERNANDO CAMACHO FAJARDO
 oritense@gmail.com

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20210010019702, el día 17 de marzo de 2021, mediante la cual consulta qué tipo de contabilidad debe aplicar una empresa de economía mixta que presta el servicio de alumbrado público, teniendo en cuenta que el cincuenta y dos por ciento (52%) de sus acciones corresponde a un municipio.

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

CONSIDERACIONES

El artículo 5º de la Resolución 354 de 2007 (modificado por el artículo 2º de la Resolución 156 de 2018) de la Contaduría General de la Nación, dispone:

“ARTÍCULO 5º. Ámbito de aplicación. El Régimen de Contabilidad Pública debe ser aplicado por:

- 1) las entidades u organismos que integran las Ramas del Poder Público en sus diferentes niveles y sectores, las cuales integrarán a su información la de los patrimonios autónomos que constituyan y la de los fondos sin personería jurídica que le sean asignados;
- 2) los patrimonios autónomos cuya constitución sea obligatoria en virtud de una disposición legal y estén a cargo de una entidad pública, con independencia de que sean administrados por una sociedad fiduciaria pública o privada;
- 3) los fondos con personería jurídica;
- 4) las entidades u organismos estatales autónomos e independientes;
- 5) las sociedades de economía mixta en las que la participación del sector público sea igual o superior al cincuenta por ciento (50%) del capital social;

6) las empresas de servicios públicos domiciliarios cuya naturaleza jurídica corresponda a empresas oficiales y las mixtas en las que la participación del sector público sea igual o superior al cincuenta por ciento (50%) del capital social;

7) el Sistema General de Regalías; y

8) los resguardos y territorios indígenas, certificados, las asociaciones de resguardos indígenas, las empresas promotoras de salud indígenas y las instituciones prestadoras de servicios de salud indígenas.” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con lo establecido en los numerales 5 y 6 del artículo 5º de la Resolución 354 de 2007 (modificado por el artículo 2º de la Resolución 156 de 2018) de la Contaduría General de la Nación, el Régimen de Contabilidad Pública debe ser aplicado por 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; y 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.

En virtud de lo anterior, la empresa referida en su consulta cuya participación del sector público es del cincuenta y dos por ciento (52%) del capital social debe aplicar el Régimen de Contabilidad Pública expedido por la Contaduría General de la Nación.

CONCEPTO No. 20211100019101 DEL 20-04-2021

| | | |
|---|------------------------|--|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Asuntos no contemplados en una clasificación específica |
| | SUBTEMAS | Responsabilidad del dictamen de los Estados financieros con propósito general. |

Doctora
 CLARA INÉS SANABRIA BÁEZ
 Profesional Universitario
 Contraloría General de Caldas
 Manizales, Caldas

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20210010022422, el día 31 de marzo de 2021, mediante la cual solicita conceptuar sobre si el contador de la empresa puede dictaminar los estados financieros si no hay revisor fiscal en la misma, por no tener la obligación.

En este sentido, me permito atender su solicitud de concepto en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El artículo 51 de la Ley 43 de 1990, que reglamenta la profesión del Contador Público, establece:

“Artículo 51. Cuando un Contador Público haya actuado como empleado de una sociedad rehusará aceptar cargos o funciones de auditor externo o Revisor Fiscal de la misma empresa o de su subsidiaria y/o filiales por lo menos durante seis (6) meses después de haber cesado en sus funciones.” (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, 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 426 de 2019 y sus modificaciones, en el Capítulo VI. Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, señala:

“4. Los estados financieros con propósito de información general, ya sean individuales o consolidados, son responsabilidad del contador y del representante legal de la empresa.

5. Los estados financieros individuales de propósito general deben estar acompañados de una certificación que consiste en un escrito que contenga la declaración expresa y breve de que: a) los saldos fueron tomados fielmente de los libros de contabilidad; b) la contabilidad se elaboró conforme al Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público; c) se han verificado las afirmaciones contenidas en los estados financieros y la información revelada refleja en

forma fidedigna la situación financiera, el resultado integral, los cambios en el patrimonio y los flujos de efectivo de la empresa; y d) se dio cumplimiento al control interno en cuanto a la preparación y correcta presentación de los estados financieros libres de errores significativos. Dicha certificación debe estar firmada por el representante legal de la empresa y por el contador público con el número de tarjeta profesional. Adicionalmente, si la empresa tiene la obligación de tener revisor fiscal, los estados financieros deben estar dictaminados.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

Le corresponde al contador público y al representante legal de la empresa cumplir con las obligaciones relacionadas con la preparación y presentación de los estados financieros con propósito de información general.

Dichos estados financieros deberán ir acompañados de una certificación que consiste en un escrito que contenga la declaración expresa y breve de que: a) los saldos fueron tomados fielmente de los libros de contabilidad; b) la contabilidad se elaboró conforme al Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público; c) se han verificado las afirmaciones contenidas en los estados financieros y la información revelada refleja en forma fidedigna la situación financiera, el resultado integral, los cambios en el patrimonio y los flujos de efectivo de la empresa; y d) se dio cumplimiento al control interno en cuanto a la preparación y correcta presentación de los estados financieros libres de errores significativos.

Los estados financieros con propósito de información general certificados, salvo prueba en contrario, se presumen auténticos con la firma de los responsables y la certificación anexa.

Por su parte, si la empresa tiene la obligación de tener revisor fiscal, los estados financieros con propósito de información general deberán incluir la firma del profesional y el anexo del dictamen, el cual corresponde a la opinión o juicio sobre la preparación y presentación de la información financiera.

En consecuencia, dictaminar los estados financieros no es una labor que deba realizar el contador público a cuyo cargo esté la contabilidad de la empresa, toda vez que no es posible actuar como juez y parte. Por lo tanto, si la empresa no tiene la obligación de tener revisor fiscal únicamente emitirá los estados financieros con propósito general certificados, con las respectivas firmas del contador público y representante legal.

CONCEPTO No. 20211100020231 DEL 22-04-2021

| | | |
|----------|----------------------------|--|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Asuntos no contemplados en una clasificación específica |
| | SUBTEMAS | Reexpresión de estados financieros por corrección de errores materiales de periodos anteriores. |

Doctor
 VÍCTOR HUGO CAMARGO DOMÍNGUEZ
 Líder Auditor
 Contraloría General de la República
 Bogotá D.C.

En el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación – CGN, me refiero a su consulta radicada bajo el N° 20210010025002, el día 15 de abril de 2021, mediante la cual indica lo siguiente:

ANTECEDENTES

“En cumplimiento del artículo 267 de la Constitución Política de Colombia, modificado por el Artículo 1° del Acto Legislativo 04 de 2019; la Contraloría General de la Republica desarrolla actualmente Auditoría Financiera al Instituto Nacional de Cancerología – INC, a las operaciones administrativas y financieras, la gestión fiscal y el manejo del presupuesto de la vigencia 2020.

En este sentido y en el marco de la etapa de ejecución de la misma, solicitamos muy comedidamente el estudio y concepto sobre los siguientes hechos:

Antecedentes

El Instituto Nacional de Cancerología ESE, es una entidad pública del orden nacional, adscrita al Ministerio de Salud y Protección Social, con personería jurídica y autonomía administrativa, cuyo objeto es la prestación de servicios de salud de IV nivel, a la docencia y la investigación. La entidad cuenta con patrimonio propio, integrante del Sistema General de Seguridad Social en Salud creado por la Ley 100 de 1993 y regulada en lo pertinente por los artículos 194 y 195 siguientes de la citada ley, la ley 1122 de 2007, los decretos 1876 de 1994, 139 de 1996 y cuya representación legal corresponde al Director General.

Hechos

1. Para el cierre contable de la vigencia 2020, el Instituto Nacional de Cancerología- INC, efectuó la corrección de un error material en la Cuenta Contable denominada CONSTRUCCIONES EN CURSO (Activos), pertenece al rubro de Propiedad, Planta y Equipo. Está claro que en esta cuenta se registra el valor de los activos que se

encuentran pendientes de capitalizar y allí el INC identificó que el saldo de la cuenta no correspondía a la realidad de los activos por capitalizar si no a valores duplicados por error en el Sistema Financiero SAP (plataforma contable).

Sobre dicho error (un mayor valor en el activo) la entidad auditada identificó que la mayor parte del error venía desde la vigencia 2019, y otra correspondía a la vigencia 2020. Así las cosas, precedió a realizar ajuste de la parte del año 2020 (disminuyendo activo Vs Costos) y por otro lado, para el caso de la vigencia 2019, hizo uso de la figura de reexpresión de los Estados Financieros para la presentación de la información financiera comparativa.

2. Sobre la reexpresión de estados financieros 2019, la entidad disminuyó (debito) el activo- construcciones en curso, y contrapartida la cuenta del Patrimonio-Utilidades del ejercicio 2019.

3. En los estados financieros aprobados 2019 (antes de la reexpresión), el resultado del ejercicio fue utilidad, sin embargo, al realizar la reexpresión, se originó pérdida.

4. Para la vigencia 2019, el resultado del ejercicio (utilidad) que corresponde al excedente financiero de acuerdo con las normas del Estatuto Orgánico del Presupuesto, es de propiedad de la Nación, y previo a la presentación de un programa de inversiones, el Consejo Nacional de Política Económica y Social CONPES lo reasignó esta utilidad al Instituto Nacional de Cancerología.

Interrogantes

En vista de las situaciones evidenciadas en desarrollo de los procedimientos de auditoría financiera, acudimos a sus buenos oficios para resolver los siguientes interrogantes:

1. ¿La dinámica realizada sobre las cuentas contables reexpresadas, resulta permitida?
2. La utilidad que había generado el resultado en 2019, y que utilizó el INC, ¿debería ajustarse?
3. ¿Dentro del marco normativo vigente, se tendría contemplada algún tipo de sanción por parte de la Contaduría General de la Nación o demás instancias de competentes, sobre los hechos ocurridos en el INC?

Anexos

Para mayor ilustración de los anteriormente expuesto, adjuntamos al presente oficio, los siguientes archivos:

- Anexo 1: EEFF reexpresados 2020-2019
- Anexo 2: Resumen de los resultados de la prueba aplicada.”

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)

La Ley 298 de 1996, mediante la cual se desarrolla el artículo 354 de la constitución política de la República de Colombia, se crea la Contaduría General de la Nación como una unidad administrativa especial, adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y se dictan otras disposiciones, define:

"ARTICULO 4o. FUNCIONES DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

(...)
- Imponer a las Entidades a que se refiere la presente Ley, a sus directivos y demás funcionarios, previas las explicaciones de acuerdo con el procedimiento aplicable, las medidas o sanciones que sean pertinentes, por infracción a las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación." (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, actualizado por la Resolución N° 168 de 2020, define:

"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.” (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 N° 219 de 2020, establecen:

“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.

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 expuestas, se concluye que:

Preguntas 1 y 2. Sobre el proceso de reexpresión de estados financieros por la corrección de errores materiales de periodos anteriores:

En atención a la Norma políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, cuando una empresa detecte un error por omisión o inexactitud, 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, debe realizar la corrección de dicho error en el periodo en el que se detecte, con independencia de su materialidad o el periodo al que corresponda.

En este sentido, si el error detectado corresponde al periodo contable actual, entonces la empresa solamente debe ajustar las partidas afectadas y no realizará reexpresión para efectos de presentación, independientemente de la materialidad del error. Por el contrario, si el error detectado corresponde a algún periodo anterior, entonces la empresa debió ajustar las partidas de activos, pasivos o patrimonio afectadas por el error contra la subcuenta correspondiente de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, con independencia de la materialidad del error.

Adicionalmente, para los errores de periodos anteriores detectados con posterioridad a la fecha de autorización de los estados financieros, la empresa debe evaluar la materialidad del error y, de resultar material, realizar la reexpresión de los saldos comparativos del periodo anterior, en la preparación de los estados financieros del periodo en el que se realice la corrección del error. Por el contrario, si los errores de periodos anteriores detectados no son materiales, entonces la empresa no debe efectuar dicha reexpresión.

Es pertinente aclarar que, conforme al Marco Conceptual, la materialidad es un aspecto de la relevancia específico de la empresa que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas). Por tanto, la materialidad debe ser establecida por la empresa con el fin de determinar si las partidas afectadas por el error son susceptibles a la reexpresión.

Asimismo, la empresa debe revelar la información requerida en el párrafo 28 de la Norma políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, sobre la naturaleza del error y el valor del ajuste realizado para cada uno de los periodos afectados y si no fue posible realizar la reexpresión de los estados financieros, una justificación de las razones por las cuales no se pudo realizar.

Pregunta 3. Sobre la existencia de sanciones por parte de la CGN a causa de los errores cometidos por las empresas en la preparación y presentación de la información financiera:

En atención al artículo 354 de la Constitución Política y la Ley 298 de 1996, la CGN adelanta los procedimientos necesarios para notificar y realizar seguimiento a las empresas y entidades sujetas al ámbito de aplicación del RCP sobre los elementos y rubros de la información financiera reportada a la CGN que no cumplen con la regulación contable pública emitida por este despacho, sin perjuicio de las consecuencias administrativas que pueda tener ante otras instancias, por ejemplo, en línea con el Código Único Disciplinario.

CONCEPTO No. 20211100021291 DEL 26-04-2021

| | | |
|---|------------------------|--|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Asuntos no contemplados en una clasificación específica |
| | SUBTEMAS | Comité Institucional de Gestión y Desempeño - Comité Técnico de Sostenibilidad Contable |

Doctor
 MIGUEL EDUARDO FIGUEROA CARO
 Asesor Jurídico Externo
 E.S.E. Hospital Local Cartagena de Indias
 Cartagena de Indias, Bolívar

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con N° 20211400020242, el 18 de marzo de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

(...) me dirijo a ustedes para solicitar concepto sobre la obligatoriedad de la existencia de un Comité de Bajas o Comité Evaluador de Bajas en las entidades públicas. Lo anterior, toda vez que atendiendo las directrices del Modelo Integrado de Planeación y Gestión -MIPG- se crea el Comité Institucional de Gestión y Desempeño, y en el mismo se integran otros pequeños comités que antes existían. Se tiene la idea, que dentro de tales comités quedó incluido el ya mencionado Comité de Bajas.

Atendiendo a lo anterior, agradezco se me aclare la obligatoriedad de la existencia de un Comité de Bajas en las entidades públicas, así como su procedencia, integrantes y funciones.

CONSIDERACIONES

El artículo 6 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, establece:

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

El literal k del artículo 3º de la Ley 298 de 1996, Por la cual se desarrolla el artículo 354 de la Constitución Política, se crea la Contaduría General de la Nación como una Unidad Administrativa Especial adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y se dictan otras disposiciones sobre la materia, indica:

“ARTÍCULO 3o. FUNCIONES DEL CONTADOR GENERAL DE LA NACIÓN. Al Contador General de la Nación le corresponden las siguientes funciones:

(...)

k) Diseñar, implantar y establecer políticas de control interno, conforme a la ley;” (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, los artículos 2.2.22.3.1, 2.2.22.3.8 y 2.2.23.1 del Decreto 1083 de 2015, por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector de Función Pública, modificados por el Decreto 1499 de 2017, establecen:

“ARTÍCULO 2.2.22.3.1 Actualización del Modelo Integrado de Planeación y Gestión. Para el funcionamiento del Sistema de Gestión y su articulación con el Sistema de Control Interno, se adopta la versión actualizada del Modelo Integrado de Planeación y Gestión - MIPG.

(...)

ARTÍCULO 2.2.22.3.8 Comités Institucionales de Gestión y Desempeño. En cada una de las entidades se integrará un Comité Institucional de Gestión y Desempeño encargado de orientar la implementación y operación del Modelo Integrado de Planeación y Gestión - MIPG, el cual sustituirá los demás comités que tengan relación con el Modelo y que no sean obligatorios por mandato legal.

(...)

Artículo 2.2.23.1 Articulación del Sistema de Gestión con los Sistemas de Control Interno. El Sistema de Control Interno previsto en la Ley 87 de 1993 y en la Ley 489 de 1998, se articulará al Sistema de Gestión en el marco del Modelo Integrado de Planeación y Gestión - MIPG, a través de los mecanismos de control y verificación que permiten el cumplimiento de los objetivos y el logro de resultados de las entidades.

El Control Interno es transversal a la gestión y desempeño de las entidades y se implementa a través del Modelo Estándar de Control Interno - MECI. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el numeral 3.2.2. del Procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a la Resolución 193 de 2016, señala:

“3.2.2. Herramientas de mejora continua y sostenibilidad de la calidad de la información financiera

Dada la característica recursiva de los sistemas organizacionales y la interrelación necesaria entre los diferentes procesos que desarrollan las entidades, estas deberán contar con herramientas tendientes a la mejora continua y de sostenibilidad de la información financiera de manera que se genere información con las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Estas herramientas pueden ser de

diversa índole, como la creación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable o la implementación de herramientas sustentadas en políticas, procedimientos, directrices, instructivos, lineamientos o reglas de negocio que propendan por garantizar de manera permanente la depuración y mejora de la calidad de la información financiera.

Lo anterior, sin perjuicio de las responsabilidades y autonomía que caracterizan el ejercicio profesional del contador público, encargado del área contable de la entidad y del jefe de la oficina de control interno o quien haga sus veces.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con lo establecido en el numeral 3.2.2. del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable anexo a la Resolución 193 de 2016, las entidades pueden implementar diversas 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, incluyendo la creación de un Comité Técnico de Sostenibilidad Contable como una herramienta de mejora continua y sostenibilidad de la información financiera.

Al tratarse de una regulación derivada de las competencias asignadas al Contador General de la Nación, aunado al hecho de que el Comité Institucional de Gestión y Desempeño, está encargado de orientar la implementación y operación del Modelo Integrado de Planeación y Gestión - MIPG, y sus funciones que están definidas en el artículo 2.2.22.3.8 del Decreto Único Reglamentario de la Función Pública, no están relacionadas directamente con el control interno contable, el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable en principio debe mantenerse como un comité independiente.

Sin embargo, a cada entidad le es facultativo evaluar la pertinencia de que el funcionamiento del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable sea articulado en el marco del Comité Institucional de Gestión y Desempeño, caso en el cual, debe asignársele a este último las actividades que propendan por cumplir o seguir cumpliendo los propósitos que se determinan en el numeral 3.2.2. Herramientas de mejora continua y sostenibilidad de la calidad de la información financiera del anexo a la Resolución 193 de 2016, para que con ello pueda garantizarse la depuración y mejora de la calidad de la información financiera de manera permanente.

Así las cosas, si la entidad articuló el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, llamado por esta “Comité Evaluador de Bajas”, con el Comité Institucional de Gestión y Desempeño, no debe mantener el primero como un comité independiente.

Ahora bien, respecto a su segunda inquietud es preciso señalar que de acuerdo con 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.

Asimismo, respecto a los integrantes del referido comité, es preciso señalar que 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.

CONCEPTO No. 20211100021331 DEL 26-04-2021

| | | |
|----------|------------------------|--|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Asuntos no contemplados en una clasificación específica |
| | SUBTEMAS | Reclasificación de los saldos de las cuentas de gastos eliminadas por la Resolución 427 de 2019. |

Doctor
 CEILAN DE JESÚS CÓRDOBA CUESTA
 La Estrella, Antioquia

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211400019132, el 15 de marzo de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

Mediante la Resolución 427 del 23 de diciembre de 2019, La (Sic) Contaduría General de la Nación, (Sic) modificó el procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el manejo de los recursos del sistema (Sic) General de Seguridad Social en Salud, para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

En el Artículo 6 de la Resolución 427 de 2019, la Contaduría General de la Nación creó las siguientes cuentas y subcuentas en la estructura del Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo aplicable a Alianza Medellín Antioquia EPS S.A.S, tal como se puede evidenciar en la siguiente imagen: (Sic)

Y en el Artículo 8 de la Resolución 427 de 2019, eliminó las cuentas donde se venían reconociendo las provisiones por servicios de Salud hasta el 22 de diciembre de 2019.

PREGUNTA: *(Sic) Los gastos administrativos con la modificación en la estructura del Catálogo General de Cuentas para las EPS de Régimen Subsidiado Aumentan, disminuyen o permanecen igual. (Sic)”*

Adicionalmente, mediante correo electrónico del 16 de marzo de 2021 se solicitó ampliación del contexto del hecho económico que motivó su consulta, al que se recibió la siguiente respuesta:

“El hecho económico que motiva mi consulta es que en la EPS SAVIA SALUD, se basan en la reclasificación de saldos de las subcuentas eliminadas por la Resolución 427 de 2019 para disminuir los gastos administrativos, y poder así demostrar una mejor gestión, ya que la norma establece que las EPS subsidiadas lo máximo que pueden utilizar como gastos de administración es el 8% (...)

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014, establecía:

“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 correspondiente.” (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 mediante la Resolución N° 426 de 2019, establecían:

“CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

1. PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS (...)

8. 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; 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)

En la Resolución N° 427 de 2019, mediante 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 y 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, la CGN estableció:

“ARTÍCULO 6°. Crear las siguientes cuentas y 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>5372</u> | <u>PROVISIÓN PARA SERVICIOS DE SALUD</u> |
| <u>537201</u> | <u>Reservas técnicas por servicios de salud autorizados</u> |
| <u>537202</u> | <u>Reservas técnicas por servicios de salud ocurridos no conocidos</u> |
| <u>537203</u> | <u>Reservas técnicas por incapacidades</u> |
| (...) | (...) |

(...)

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>561320</u> | <u>Reservas técnicas por servicios de salud autorizados</u> |
| <u>561321</u> | <u>Reservas técnicas por servicios de salud ocurridos no conocidos</u> |
| <u>561322</u> | <u>Reservas técnicas por incapacidades</u> |
| (...) | (...) |

ARTÍCULO 9°. Crear la descripción y dinámica de las siguientes cuentas en 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:

(...)

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.

(...)

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.

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 conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que el artículo 8 de la Resolución N° 427 de 2019 eliminó las subcuentas 561320, 561321 y 561322, de la cuenta 5613-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, del grupo 56-DE ACTIVIDADES Y/O DE SERVICIOS ESPECIALIZADOS, que es diferente del grupo 51-DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN, al que se refiere en su consulta.

No obstante, la empresa debió reclasificar el saldo de la subcuenta 561320-Reserva técnica por servicios de salud autorizados a la subcuenta 537201 con la misma denominación; el saldo de la subcuenta 561321-Reservas técnicas por servicios de salud ocurridos no conocidos a la subcuenta 537202 con la misma denominación; y el saldo de la subcuenta 561322-Reservas técnicas por incapacidades a la subcuenta 537203 con la misma denominación, donde los valores reclasificados no se asocian con valores de la ejecución del gasto administrativo reconocidos en las cuentas del grupo 51-DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN.

En este sentido, teniendo en cuenta la característica de mejora sobre Comparabilidad de la información financiera, definida en el Marco Conceptual; lo definido en la norma Presentación de Estados Financieros sobre la información comparativa en el conjunto de estados financieros y las notas; y lo dispuesto en el artículo 13 de la Resolución N° 427 de 2019, la empresa debió revelar en las notas a los estados financieros del año 2019 que la variación de saldos de las subcuentas eliminadas por la Resolución N° 427 de 2019 es una consecuencia directa de la aplicación de dicha Resolución e informar que el saldo de dichas subcuentas en el 2019 fue reclasificado como se describió en el párrafo anterior, con el fin de mejorar la utilidad de la información para los diferentes usuarios, incluyendo a los entes de control.

CONCEPTO No. 20211100027351 DEL 20-04-2021

| | | |
|---|----------------------------|---|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Publico |
| | TEMAS | Asuntos no contemplados en una clasificación específica |
| | SUBTEMAS | Normatividad contable aplicable a empresa Gestión Energética Integral de la Sabana SAS |

Doctor
 JULIO CESAR PEÑA MOSQUERA
 Representante Legal
 Gestión Energética Integral de la Sabana SAS
 Tocancipá, Cundinamarca

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N°20211400025072 el 15 de abril de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“1. ¿El régimen contable el cual está sometido una empresa de servicios públicos de economía mixta es la que rige al sector público?”

En donde la participación del Municipio es mayor al 50% de las acciones y las sociedades de economía mixta se sujetan a las reglas del derecho privado y que estas entidades se someterán a las normas previstas para empresas industriales o comerciales del estado, y que de acuerdo con la resolución 414 del 08 de septiembre de 2014 emitida por la contaduría general de la nación. “Artículo No. 2 Parágrafo 2 : Las sociedades de economía mixta y las que se asimilen, en las que la participación del sector público , de manera directa o indirecta, sea igual o superior al 50% e inferior al 90% podrán adoptar...decreto 3022 de 2013”, NIIF para grupo 2, el cual fundamenta en las políticas Internacionales de Información Financiera expedidas por el International Accounting Standards Board (IASB), y aplicables para las empresas de economía Mixta, siempre que participen en condiciones de mercado en competencia con entidades del sector privado.

2. ¿El reconocimiento del contrato traído a valor presente, se puede llevar contablemente a un activo intangible contra el Superávit por valorización en el patrimonio?”

La empresa de Servicios Públicos firmó un contrato de recaudo y administración con la Alcaldía de Tocancipá, la sociedad de economía mixta posee unos derechos adquiridos a través de un modelo financiero aprobado en un proceso licitatorio, por un plazo de 30 años contados a partir de la fecha de firma del contrato, y por lo tanto el reconocimiento de este modelo financiero del Contrato a cargo de la sociedad de economía mixta de

acuerdo como lo referencia la norma sección 18 - Activo Intangible y NICSP 31 punto 74 -84-85 podrá ser medido y reconocido dentro de su contabilidad por ser un activo intangible que representa beneficios económicos futuros y cumple con todas las disposiciones para realizar el Modelo de revaluación, utilizando el método de valorización a valor presente de los flujos futuros”

Mediante correo electrónico del 28 de abril de 2021, la CGN solicitó el contrato objeto de la segunda consulta con el fin de efectuar el análisis correspondiente. Al respecto, se resalta que dentro de la información remitida el 29 de abril de 2021 por el mismo medio, no se adjuntó el documento solicitado.

CONSIDERACIONES

El Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 628 de 2015 y actualizado por la Resolución 456 de 2017, señala:

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

101. Este Marco Normativo es aplicable a las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública, que se consideran negocio en marcha, que no cotizan en el mercado de valores, que no captan ni administran ahorro del público y que, de acuerdo con la función económica que cumplen, se clasifican como empresa.

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

(...)

111. No obstante lo anterior, la CGN dio la alternativa de aplicar las Normas Internacionales de información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para PYMEs), emitidas por el IASB e incorporadas al ordenamiento jurídico colombiano, para las sociedades de economía mixta con determinadas condiciones de capital público y de competencia con el sector privado.

112. Para las empresas que se acogieron a la excepción permitida por este organismo de regulación, el Marco normativo está conformado por la NIIF para PYMEs emitida por el IASB e incorporada al ordenamiento jurídico colombiano, el Catálogo General de Cuentas para efectos de reporte y la Doctrina Contable Pública, estos últimos emitidos por la Contaduría General de la Nación”. (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, se incorpora en el RCP mediante la Resolución N°414 de 2014 y sus modificaciones, el Marco Normativo aplicable a empresas sujetas a su ámbito, y se señala:

“ARTÍCULO 1°. Incorporar, como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, dispuestos en el anexo de la presente resolución.

ARTÍCULO 2°. Ámbito de aplicación. El Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, dispuestos en el anexo de la presente Resolución, serán aplicados por las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y que tengan las siguientes características: que no coticen en el mercado de valores, que no capten ni administren ahorro del público y que hayan sido clasificadas como empresas por el Comité Interinstitucional de la Comisión de Estadísticas de Finanzas Públicas según los criterios establecidos en el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas.

(...)

Parágrafo 2: Las sociedades de economía mixta y las que se asimilen, en las que la participación del sector público, de manera directa o indirecta, sea igual o superior al 50% e inferior al 90% podrán optar por aplicar el marco normativo anexo al Decreto 3022 de 2013, siempre que participen en condiciones de mercado en competencia con entidades del sector privado, para lo cual allegarán la información que sustente esta condición y la justificación para aplicar dicho marco normativo en términos de costo-beneficio. Lo anterior, sin perjuicio del reporte de información que deberán efectuar a la CGN en las condiciones y plazos que esta establezca”. (Subrayado fuera de texto)

Además, la Resolución N°139 de 2015, “Por la cual se incorpora, como parte del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco para las 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”, indica:

“ARTÍCULO 1°. Incorporar, como parte de Régimen de Contabilidad Pública, el Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, el cual está conformado por: el Marco Conceptual; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

PARÁGRAFO 1. El Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, a que hace referencia el presente artículo, corresponden al anexo de la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones.

PARÁGRAFO 2. Para las sociedades de economía mixta y las que se asimilen, que se acogieron a lo establecido en el parágrafo 2 del artículo 2° de la Resolución 414 de 2014, el marco normativo está conformado por el anexo del Decreto Nacional 3022 de 2013 y sus modificaciones, el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.”

CONCLUSION

Sobre la primera inquietud planteada en su consulta, es pertinente precisar que 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 emitió la Resolución 414 de 2014, por la cual se incorporó al RCP, el Marco Normativo para Empresas que No Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, conformado por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la 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.

Adicionalmente, entre las principales características de este Marco Normativo anexo en la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, se encuentra que es un desarrollo propio de la CGN que, aunque tiene como referente los conceptos y criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación contenidos en el Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público y las Normas Internacional de Información Financiera (NIIF), no contempla los mismos criterios definidos en estas últimas.

Ahora bien, de conformidad con el párrafo 2º del artículo 2 de la Resolución 414 del 2014 y sus modificaciones, la CGN dispone la aplicación voluntaria del marco normativo anexo al Decreto 3022 de 2013, para las sociedades de economía mixta y las que se asimilen, en las que la participación del sector público, de manera directa o indirecta, sea igual o superior al 50% e inferior al 90%, y que participen en condiciones de mercado en competencia con entidades del sector privado, siempre que previamente hubieran remitido a este ente regulador la información que sustentará esta condición y la justificación para aplicar dicho marco normativo en término de costo-beneficio.

Por lo anterior, una vez verificado el listado de las entidades sujetas al ámbito de la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones con corte del 30 de abril de 2021 y en especial, de las entidades que han tramitado y aprobado la solicitud para acogerse a la excepción establecida en el párrafo 2º del artículo 2 de la Resolución 414 de 2014, se concluye que la empresa Gestión Energética Integral de la Sabana SAS (GETSA) debe aplicar el Marco Normativo para Empresas que No Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, más no el marco normativo anexo al Decreto 3022 de 2013.

Para verificar lo expuesto, puede consultar el listado en mención a través de la página web www.contaduria.gov.co, en la ruta RCP/RCP en convergencia con NIIF - NICSP/Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público /Entidades sujetas al ámbito de la Resolución No. 414/2014 y sus modificaciones.

En cuanto al reconocimiento contable del contrato mencionado en su consulta, es necesario que, a partir de juicios profesionales, se realice la evaluación de la esencia económica subyacente del acto jurídico suscrito entre las entidades, ateniendo a los criterios definidos en el Marco Normativo anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, más no en las NIIF para Pymes o en las NICSP. Por lo anterior, y teniendo en cuenta que la empresa consultante no remitió el contrato con el cual permitiera realizar un análisis de los elementos necesarios para definir un procedimiento contable, la CGN no emite pronunciamiento hasta tanto se cuente con la información y contexto suficiente.

CONCEPTO No. 20211100027921 DEL 24-05-2021

| | | |
|---|------------------------|--|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Asuntos no contemplados en una clasificación específica |
| | SUBTEMAS | Responsables de autorizar los estados financieros dentro de una empresa |

Doctor
 HORBES BRANLING BUITRAGO MATEUS
 Gerente
 E.S.E. Hospital Regional de San Gil
 San Gil, Santander

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211100024322 del 13 de abril de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“De manera atenta me permito presentar consulta con el fin de conocer sobre el proceso de APROBACION de los estados financieros de una EMPRESA SOCIAL DEL ESTADO, con el fin de determinar a quien corresponde tal aprobación.

Consultados los estatutos de creación de la empresa social del estado, así como el Decreto 1876 de 1994 (que reglamenta las empresas sociales del estado creadas en la ley 100 de 1993) en su artículo 11 sobre funciones de la junta directiva, compilado en el decreto único reglamentario del sector salud 780 de 2016 en su artículo (Sic) 2.5.3.8.4.2.7. sobre las funciones de la junta directiva de las empresas sociales del estado, se menciona idénticamente en cada uno de ellos que es una función de la junta directiva la de: "Analizar los Informes Financieros y los informes de ejecución presupuestal presentados por el Gerente y emitir concepto sobre los mismos y sugerencias para mejorar el desempeño institucional", pero sin que señale en ninguno de ellos, que le corresponde la APROBACION de los mismos, por lo que se requiere tener certeza si los aprueba la junta directiva con base en alguna otra normatividad de la contabilidad pública aplicable a tal procedimiento de aprobación de los mismos, o deben ser aprobados por algún otro funcionario de la entidad.”

Asimismo, mediante correo electrónico del 14 de abril de 2021 se recibió copia del Decreto 014 de 2006 de la Gobernación de Santander, mediante el cual se crea y regula la E.S.E. Hospital Regional de San Gil, con el propósito de ampliar el contexto de la consulta.

CONSIDERACIONES

Los artículos 10 y 15 del Decreto de la Gobernación de Santander N° 014 de 2006, mediante el cual se crea la ESE Hospital Regional de San Gil, establece:

“ARTÍCULO 10. – ÓRGANOS DE DIRECCIÓN. La Dirección de la Empresa Social del Estado HOSPITAL REGIONAL DE SAN GIL está a cargo de una Junta Directiva y un Gerente, quien será su Representante Legal. (...)

ARTÍCULO 15. FUNCIONES DE LA JUNTA DIRECTIVA. Sin perjuicio de las funciones asignadas a la Junta Directivas (Sic) por la Ley, Decreto, Ordenanza u otras disposiciones legales, ésta tendrá las siguientes:
(...)

8. Analizar los informes financieros y los informes de ejecución presupuestal presentados por el Gerente y emitir conceptos sobre los mismos y sugerencias para mejorar el desempeño institucional.” (Subrayado fuera de texto)

El párrafo 4 del numeral 1. Presentación de estados financieros, del Capítulo VI. Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, de 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 N° 219 de 2020, establece:

“4. Los estados financieros con propósito de información general, ya sean individuales o consolidados, son responsabilidad del contador y del representante legal de la entidad.” (Subrayado fuera de texto)

Los párrafos 2 y 10 del numeral 6. Hechos ocurridos después del periodo contable, del Capítulo VI. Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, de 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 N° 219 de 2020, establecen:

“2. El final del periodo contable se refiere al último día del periodo con el cual están relacionados los estados financieros y corresponderá al 31 de diciembre. Por su parte, la fecha de autorización para la publicación de los estados financieros corresponderá a la fecha en la que se apruebe que los diferentes usuarios tengan conocimiento de estos. (...)

10. Así mismo, la empresa revelará la siguiente información:

- a) la fecha de autorización para la publicación de los estados financieros,
- b) el responsable de la autorización, (...)” (Subrayado fuera de texto)

El Procedimiento para la evaluación del control interno contable, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución N° 193 de 2016, define:

“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. (...)

2.2.3. Revelación

Es la etapa en la que la entidad sintetiza y representa la situación financiera, los resultados de la actividad y la capacidad de prestación de servicios o generación de flujos de recursos, en estados financieros. Incluye los estados financieros y las notas a los estados financieros. (...)

2.2.3.2. Presentación de notas a los estados financieros

Subetapa en la que se integra información cuantitativa y cualitativa que explica los hechos económicos presentados en la estructura de los estados financieros, con el fin de proporcionar información relevante para un mejor entendimiento e interpretación de la posición financiera y el desempeño de la entidad. (...)

3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

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

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

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

CONCLUSIONES

En primera instancia, es preciso manifestar que atendiendo a lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y por los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación. Por lo cual, se aclara que a la CGN no le corresponde definir el responsable de realizar la aprobación y

autorización de los estados financieros para su publicación definitiva ante todos los usuarios de la información contable pública, por cuanto dicho asunto no corresponde a su regulación normativa.

En virtud de lo anterior, corresponde a la ESE, con la asesoría de su equipo jurídico, evaluar el asunto objeto de consulta, de acuerdo con la regulación establecida en el ordenamiento jurídico sobre el particular y una vez establecido a quién le corresponde realizar dicha aprobación, se debe incorporar el procedimiento para realizarla en los manuales de políticas contables de la ESE y se debe revelar la información requerida, teniendo en cuenta lo señalado a continuación:

El Procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a la Resolución 193 de 2016, establece que los responsables de la información financiera deben propender por gestionar los eventos que pongan en riesgo la calidad y oportunidad de esta, con el fin de preparar la información y presentar los estados financieros en línea con las características fundamentales de relevancia y representación fiel.

El numeral 2.1.2. del Procedimiento mencionado, dispone que la empresa debe establecer en sus políticas operativas los lineamientos necesarios para garantizar la presentación de los estados financieros de manera oportuna. Adicionalmente, el numeral 2.2.3. establece que la revelación de información es la etapa del proceso contable en la que se presenta la información en los estados financieros y las notas, por lo que el Hospital debe propender por definir políticas operativas para esta etapa del proceso contable.

Asimismo, el numeral 3.2.4. de este Procedimiento determina que el Hospital debe contar con manuales de políticas contables, que corresponden a los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros, y establece que 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, lo cual incluye el procedimiento para la autorización de los estados financieros.

Aunado a lo anterior, la norma sobre Hechos ocurridos después del periodo contable requiere la revelación en las notas a los estados financieros de la información relativa a la fecha y los responsables de la autorización de los estados financieros para su publicación definitiva ante todos los usuarios de la información contable pública.

Adicionalmente, el Decreto N° 014 de 2006 de la Gobernación de Santander establece que la dirección de la ESE Hospital Regional de San Gil estará a cargo de una Junta Directiva y un Gerente, por lo que se entiende que la Junta Directiva es el máximo órgano de dirección de la empresa. Y el mismo decreto establece que una de las funciones de la Junta Directiva corresponde al análisis de los informes financieros presentados por el Gerente para emitir un concepto sobre estos.

Por último, es pertinente que la entidad tenga en cuenta los plazos para la presentación de reportes de la información contable pública, definidos por este despacho mediante la Resolución N° 706 de 2016 y sus modificaciones.

CONCEPTO No. 20211100041861 DEL 10-06-2021

| | | |
|----------|----------------------------|---|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Asuntos no contemplados en una clasificación específica |
| | SUBTEMAS | Normativa que regula la conciliación de información entre los departamentos de facturación, cartera y presupuesto de una empresa, con el fin de mejorar la presentación de estados financieros. |

Doctora
 ISBELIA REBECA HERRERA PÁEZ
 Jefe de Control Interno
 E.S.E. Hospital San Jerónimo
 Montería, Córdoba

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211100028352 el 27 de abril de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“buenas tardes quiero saber que (Sic) norma regula las conciliaciones de cartera facturación glosas y presupuesto”

Al respecto, mediante comunicación telefónica del día 29 de abril la doctora Isbelia Rebeca Herrera Páez informa que realiza la consulta desde el Hospital San Jerónimo de Montería, en su calidad de Jefe de Control Interno de la entidad. Además, amplía el contexto de la pregunta así: “¿Existe alguna obligación de realizar conciliaciones internas entre el área de facturación, cartera y glosa y cartera versus presupuesto, esto con el fin de ir depurando los estados financieros?”.

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

El artículo 3º de la misma Ley establece que el sistema de control interno forma parte integrante de los sistemas contables, financieros, de planeación, de información y operacionales de la respectiva entidad. Adicionalmente, el artículo 6º dispone que el control interno será responsabilidad del representante legal o máximo directivo correspondiente y que la aplicación de los métodos y procedimientos al igual que la calidad, eficiencia y eficacia del control interno, también será de responsabilidad de los jefes de cada una de las distintas dependencias de las entidades y organismos.

Aunado a lo anterior, 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", por lo cual esta entidad expidió la Resolución 193 de 2016. En consecuencia, en el numeral 3. Gestión del riesgo contable, del Procedimiento para la evaluación del control interno contable, incorporado al RCP mediante la Resolución N° 193 de 2016, se establece:

“3. GESTIÓN DEL RIESGO CONTABLE

(...)

La identificación de riesgos permite conocer los eventos que representan algún grado de amenaza para el cumplimiento de la función del área responsable del proceso contable y que producen efectos desfavorables para sus clientes y grupos de interés. A partir de ellos, se analizan las causas, los agentes generadores y los efectos que se pueden presentar con su ocurrencia.

(...)

Una visión integral del proceso contable debe considerar la existencia de factores que tiendan a impedir que los objetivos del proceso contable se cumplan a cabalidad; por lo cual, se hace necesario que el preparador de la información los identifique y revise permanentemente, y que emprenda las acciones necesarias para mitigar o neutralizar su impacto.

Los responsables de la información financiera deben identificar, analizar y gestionar los riesgos contables para alcanzar el objetivo de producir información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

(...)

3.2. Elementos y actividades de control interno para gestionar el riesgo contable

Con el propósito de lograr una información financiera que cumpla con las características cualitativas previstas en los marcos normativos del Régimen de Contabilidad Pública, las entidades deberán observar, como mínimo, los siguientes elementos y actividades.

(...)

3.2.2. 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 o 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.

(...)

3.2.9. 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.

(...)

3.2.14. 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.

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

Bienes y Derechos

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

CONCLUSIONES

En atención al Procedimiento para la evaluación del control interno contable, los directivos del Hospital deben propender por gestionar los eventos que pongan en riesgo la calidad y oportunidad de la información contable pública bajo su responsabilidad, con el fin de preparar la información y presentar los estados financieros en línea con las características fundamentales de relevancia y representación fiel.

El numeral 3.2.9. de dicho Procedimiento establece que los directivos de la empresa deben coordinar todas las áreas relacionadas con el proceso contable, con el fin de que estas suministren información contable en las condiciones requeridas de calidad y oportunidad. Por lo tanto, se deberá definir una política operativa que asegure el flujo de información hacia el área contable.

Así mismo, el numeral 3.2.2. del mismo Procedimiento define como herramientas de mejora continua y de sostenibilidad de la calidad de la información financiera la creación de un 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.

El Comité Técnico de Sostenibilidad Contable o la herramienta escogida por la entidad, deberá propender para que se genere información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel, indicadas en el numeral 3.2.2, sino también lo dispuesto en el numeral 3.2.14. Análisis, verificación y conciliación de la información, el cual estipula que se debe realizar permanentemente el análisis de la información contable registrada 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, inversiones, nómina, rentas o cuentas por cobrar, deuda pública, propiedad, planta y equipo, entre otros.

Por lo tanto, la entidad definirá en sus manuales las líneas de responsabilidad y los compromisos en las actividades contables a ejecutar, que permitan determinar quién debe ocuparse de la ejecución de actividades tales como el análisis de la información contable registrada en las diferentes subcuentas, con fuentes de datos

que provienen de otras dependencias, con el objetivo de garantizar que la información contable cumpla con las características fundamentales de relevancia y representación fiel y sirva de instrumento para la preparación de los informes a presentar a los diferentes usuarios de esta.

En este sentido, las conciliaciones entre departamentos de la misma empresa son una actividad que propende por mejorar la calidad de los insumos, y una herramienta que impacta profundamente en el cumplimiento de las características fundamentales de relevancia y representación fiel para la elaboración de los estados financieros; por lo que se sugiere incorporar esta actividad en las políticas internas de la entidad.

Aunado a lo anterior, la depuración contable permanente y sostenible que trata el numeral 3.2.15. de la Resolución 193 de 2016 también es una actividad que mejora la calidad de la información, al evitar que esta se encuentre afectada por cifras que no reflejen la realidad económica de la empresa.

CONCEPTO No. 20211100051351 DEL 25-06-2021

| | | |
|----------|------------------------|--|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Asuntos no contemplados en una clasificación específica |
| | SUBTEMAS | Cambio de denominación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable |

Señores
 EMPRESA PROMOTORA DE TURISMO DE NARIÑO – TURNARIÑO LTDA.
 Pasto, Nariño

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211100033322, el 20 de mayo de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Nuestra inquietud es muy sencilla, se creó un comité llamado Comité Técnico de Saneamiento y Sostenibilidad Contable, llego ahorita el contador nuevo y solicita cambiarle el nombre por Comité Técnico de Depuración y Sostenibilidad Contable, lo claro es que somos conocedores que el tema en cuanto al proceso obedece a depuración, para nosotros es claro el proceso y obedece a un proceso que va contemplado dentro del sostenimiento, nuestra inquietud es que si debo o no cambiar el nombre del comité el cual ya está en desarrollo con actividades de depuración y sostenibilidad para obtener una contabilidad oportuna y veras (sic) pensamos que lo importante es que se tiene un mismo objetivo, una misma meta, una misma dirección, se revisaron muchos comités que han sido creados pero solo uno nos encontramos a nivel nacional con esta connotación "Comité Técnico de Depuración y Sostenibilidad Contable", por lo tanto queremos saber si estamos bien en dejar tal cual el inicial o sea "Comité Técnico de Saneamiento y Sostenibilidad Contable"

CONSIDERACIONES

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.” (Subrayado fuera de texto)

El anexo de la Resolución 193 de 2016, por la cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, establece:

“3.2.2 Herramientas de mejora continua y sostenibilidad de la calidad de la información financiera

Dada la característica recursiva de los sistemas organizacionales y la interrelación necesaria entre los diferentes procesos que desarrollan las entidades, estas deberán contar con herramientas tendientes a la mejora continua y de sostenibilidad de la información financiera de manera que se genere información con las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Estas herramientas pueden ser de diversa índole, como la creación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable o la implementación de herramientas sustentadas en políticas, procedimientos, directrices, instructivos, lineamientos o reglas de negocio que propendan por garantizar de manera permanente la depuración y mejora de la calidad de la información financiera.

Lo anterior, sin perjuicio de las responsabilidades y autonomía que caracterizan el ejercicio profesional del contador público encargado del área contable de la entidad y del jefe de la oficina de control interno o quien haga sus veces.

(...)

3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

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

El concepto CGN con radicado N° 20192000072481 del 5 de diciembre de 2019, dirigido a Liliana Ortiz Coral, Secretaria General del Instituto Departamental de Salud de Nariño establece lo siguiente:

“1.1 Depuración contable

La depuración hace referencia los procesos permanentes de análisis y ajustes de la información que debe realizar una entidad pública que resultan de la conciliación de los saldos con los datos que provienen de diferentes fuentes, los relacionados con la corrección de errores contables, y los registros para incorporar o dar de baja bienes derechos y obligaciones, con miras a garantizar el cumplimiento de las características fundamentales y de mejora de la información y en especial de relevancia, representación fiel, la comprensibilidad y la comparabilidad, para ofrecer así, en cualquier momento, información contable útil a sus usuarios.

1.2 Saneamiento contable

El saneamiento contable es un proceso de carácter coyuntural y temporal ordenado por la ley el cual hace parte de la depuración y cuyos objetivos están encaminados a obligar a los responsables de la información contable pública a adelantar las acciones administrativas para resolver los problemas de calidad e inconsistencias de la información contable acumuladas en el tiempo por diversas causas, de manera que en los estados financieros se revele en forma fidedigna la realidad económica, financiera y patrimonial de las entidades públicas.”

CONCLUSIONES

Previo a abordar el objeto de su consulta, es necesario precisar que el saneamiento contable y depuración contable hacen referencia a distintos procesos. Por un lado, el saneamiento contable es un proceso de carácter coyuntural y temporal ordenado por la ley el cual hace parte de la depuración y cuyos objetivos están encaminados a obligar a los responsables de la información contable pública a adelantar las acciones administrativas para resolver los problemas de calidad e inconsistencias de la información contable acumuladas en el tiempo por diversas causas, de manera que en los estados financieros se revele en forma fidedigna la realidad económica, financiera y patrimonial de las entidades públicas; mientras que la depuración hace referencia a los procesos permanentes de análisis y ajustes de la información que debe realizar una entidad pública que resultan de la conciliación de los saldos con los datos que provienen de diferentes fuentes, los relacionados con la corrección de errores contables, y los registros para incorporar o dar de baja bienes, derechos y obligaciones, con miras a garantizar el cumplimiento de las características fundamentales y de mejora de la información y en especial de relevancia, representación fiel, la comprensibilidad y la comparabilidad, para ofrecer así, en cualquier momento, información contable útil a sus usuarios.

Ahora bien, 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, nombre, objetivo o utilidad de sus actas, entre otros asuntos.

De conformidad con lo anterior, respecto a su consulta se señala que la empresa puede denominar de una forma diferente al Comité Técnico de Sostenibilidad Contable siempre que los objetivos del comité estén acordes con lo establecido en el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable y se propenda por la sostenibilidad de la información financiera en procura de garantizar de manera permanente la depuración y mejora de la calidad de dicha información.

CONCEPTO No. 20211120056421 DEL 11-07-2021

| | | |
|----------|------------------------|---|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran ahorro del público |
| | TEMAS | Asuntos no contemplados en una clasificación específica |
| | SUBTEMAS | Obligatoriedad de clasificar cartera en corriente y no corriente. |

Doctora
 JULIE MARLEN SAAVEDRA TORRES
 Contadora
 Hospital Local de Cubarral
 Villavicencio, Meta

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211200034272 el día 26 de mayo de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Obligatoriedad de clasificar cartera corriente y no corriente en los estados financieros y los reportes a los entes de control, si aplica que normatividad regula este procedimiento contable en las empresas sociales del estado.”

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, señalan:

“CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

1. PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

(...)

1.3.2.2. Distinción de partidas corrientes y no corrientes

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.

1.3.2.2.1. Activos corrientes y no corrientes

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.

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

CONCLUSIONES

De conformidad con 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, la empresa debe presentar sus activos corrientes y no corrientes, así como sus pasivos corrientes y no corrientes, como categorías separadas en el estado de situación financiera.

Respecto a los activos, la empresa debe clasificar como corrientes, aquellos recursos que espera realizar o tenga la intención de vender o consumirlo en el ciclo normal de la operación; aquellos que mantiene principalmente con fines de negociación; los que espere realizar el activo dentro de los 12 meses siguientes a la fecha de los estados financieros; o activos correspondientes a efectivo o equivalente al efectivo. Los demás activos se clasificarán como no corrientes.

Por lo anterior, la cartera a la cual hace referencia en su consulta, deberá clasificarse como corriente y no corriente en el estado de situación financiera, atendiendo a los criterios señalados en el numeral 1.3.2.2.1. Activos corrientes y no corrientes de la norma sobre presentación de Estados Financieros señalada en las consideraciones.

CONCEPTO No. 20211120056431 DEL 11-07-2021

| | | |
|---|------------------------|---|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Entidades de Gobierno |
| | TEMAS | Asuntos no contemplados en una clasificación específica |
| | SUBTEMAS | Cesión de bienes a título gratuito o sin contraprestación, mediante un contrato de comodato suscrito entre el Ministerio de Defensa Nacional e Indumil. |

| | | |
|---|------------------------|---|
| 2 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Asuntos no contemplados en una clasificación específica |
| | SUBTEMAS | Cesión de bienes a título gratuito o sin contraprestación, mediante un contrato de comodato suscrito entre Indumil y el Ministerio de Defensa Nacional. |

Doctor
 CESAR AUGUSTO GARCÍA CRUZ
 Jefe División de Contabilidad
 Industria Militar (INDUMIL)
 Bogotá, D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211400034312 el 26 de mayo de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“ (...)

Con vista en la doctrina detallada, los contratos de comodato elaborados y los juicios profesionales de los contadores de las entidades intervinientes que se evidencian en las reuniones de trabajo cuya copia de acta adjuntamos, sería válido inferir que es correcto que cada entidad mantenga registrado el valor de los “activos” correspondientes y realice la revelación (Sic) del hecho en los estados financieros de propósito general, si como lo manifiesta la referida doctrina “...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”?

Si por el contrario se concluye que los recursos no cumplen las condiciones para ser registrados como activos y los juicios profesionales no han sido realizados de manera integral, como debería proceder contablemente la Industria Militar y en correspondencia el Ministerio de Defensa Nacional, teniendo en cuenta la aplicación de los respectivos marcos normativos?”

CONSIDERACIONES

Consideraciones generales:

En Acta de reunión de trabajo del 13 de enero del 2021 donde se trató el tema de comodatos entre el Ministerio de Defensa Nacional-Unidad de Gestión General y la Industria Militar (INDUMIL), se indica:

“Teniendo en cuenta las condiciones de los dos comodatos enunciados anteriormente, y considerando que los casos objeto de análisis corresponden, en primera instancia a, un área parcial no sustancial del terreno englobado perteneciente al Ministerio de Defensa Nacional, sobre el cual dicha entidad mantiene el control y ejerce su condición de dueño, ya que asume los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del mismo, en razón a que hace uso de las áreas de mayor extensión para su cometido estatal; y en segunda instancia, que el área de la edificación donde funcionará una parte del Ministerio de Defensa Nacional es una porción no material de la edificación de propiedad INDUMIL, sobre la cual dicha entidad mantiene el control y ejerce su condición de dueño, asume los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del mismo, pues hace uso de las áreas de mayor extensión para su cometido estatal; a la luz del Nuevo Marco Normativo contable y bajo el precepto que no es la intención de las administraciones ceder en forma definitiva los inmuebles, se recomienda registrar y presentar los hechos económicos, así: el Terreno a cargo del Ministerio de Defensa Nacional y la Edificación del tercer piso a cargo de INDUMIL, correspondiendo a cada entidad revelar en notas a los Estados Financieros estas situaciones en particular.” (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, en Contrato de comodato N° 016 del 10 de abril de 1984 suscrito entre la Nación - Ministerio de Defensa Nacional y la Industria Militar, se establece:

“CLAUSULAS: PRIMERA. – OBJETO DEL CONTRATO: La NACIÓN entrega a INDUMIL, a título de COMODATO por un término de noventa y nueve (99) años, prorrogable a voluntad de las partes, un inmueble en el Departamento de Cundinamarca, Bogotá Distrito Especial, en predios del Ministerio de Defensa Nacional, (...)

TERCERA. – GRAVAMENES: LA NACIÓN declara que el lote de terreno descrito en la Cláusula Primera es de su exclusiva propiedad y que en la fecha hace entrega real y material de él a INDUMIL, libre de hipoteca, embargos, pleitos pendientes, demandas, condiciones resolutorias, limitaciones del dominio, arrendamientos y se compromete a salir al saneamiento del inmueble en los casos previstos por la ley.

CUARTA. – DESTINACIÓN: INDUMIL se obliga a utilizar exclusivamente el terreno en COMODATO en la construcción de un edificio de Cinco (5) pisos que destinará al servicio de Oficinas. En consecuencia, INDUMIL será la única persona que podrá ocupar, programar y en general hacer uso legítimo de las edificaciones que construya.

QUINTA. – RESTITUCION: INDUMIL se obliga a restituir el inmueble a la NACIÓN al término de este contrato, pero las construcciones levantadas por INDUMIL en el mismo podrán ser compradas por LA NACIÓN o está

última podrá transferir la propiedad a INDUMIL del predio objeto de este Contrato, a título gratuito u oneroso previos los trámites a que hubiere lugar, el valor de este contrato es indeterminado.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

En Contrato de comodato de bien inmueble N° 171 de 2018, celebrado entre la Industria Militar y el Ministerio de Defensa Nacional, se prescriben las siguientes cláusulas:

“CLÁUSULA PRIMERA. - OBJETO: EL COMODANTE, entrega a EL COMODATARIO a título de Comodato el tercer piso del edificio ubicado en la Calle 44 No. 54 – 11 de la ciudad de Bogotá D.C., junto con las instalaciones existentes, cuyos linderos se discriminan en áreas de las siguientes dimensiones y especificaciones:

(...)

CLÁUSULA TERCERA. – DESTINACIÓN: EL COMODATARIO destinará el área objeto del presente Comodato, única y exclusivamente para el funcionamiento de las oficinas del Despacho del Ministerio, Viceministerios y secretarios del Ministerio de Defensa Nacional, la cual estará bajo responsabilidad del comodatario.

PARÁGRAFO. – EL COMODATARIO será responsable de la adecuación y mantenimiento del área entregada en comodato y deberá obtener las autorizaciones previamente en forma expresa y escrita de sus áreas administrativas.

CLÁUSULA CUARTA. – OBLIGACIONES DEL COMODATARIO:

(...)

5. EL COMODATARIO utilizará las áreas objeto del presente contrato, de acuerdo con su uso autorizado.

6. EL COMODATARIO empleará el mayor cuidado, en la conservación de los bienes recibidos en comodato, haciéndose responsable de cualquier deterioro que no provenga de la naturaleza o uso legítimo de los mismos (...)

8. EL COMODATARIO permitirá, por parte de EL COMODANTE, la revisión previa y posterior de los bienes entregados en calidad de comodato, a fin de verificar el estado de los mismos al inicio de la ejecución del contrato y a su finalización.

(...)

10. EL COMODATARIO no variará la destinación, ni el uso propuesto para los bienes dados en comodato y supervisar su correcta utilización.

(...)

CLÁUSULA QUINTA. – OBLIGACIONES DEL COMODANTE:

(...)

3. EL COMODANTE vigilará que no se varíe la destinación de los bienes ni se desplacen fuera de su ubicación sin autorización escrita de este.

CLÁUSULA SEXTA. – PROHIBICIONES: Queda prohibido expresamente a EL COMODATARIO: 1) Guardar o permitir guardar en el inmueble, objeto del presente comodato, objetos o elementos perjudiciales o la salubridad, conservación y seguridad del mismo y en general; 2) Las demás que establezca la ley y el presente contrato.

CLÁUSULA SEPTIMA. – PLAZO DE CONTRATO: El plazo del contrato de comodato es de CINCO (5) años renovables, contados a partir de la fecha de su perfeccionamiento.

PARAGRAFO: No obstante lo anterior, EL COMODANTE, se reserva la facultad de dar por terminado el contrato en cualquier tiempo, de conformidad con las normas civiles vigentes y la facultad de pedir la devolución de los bienes dados en comodato.

(...)

CLÁUSULA DÉCIMA PRIMERA. – RESTITUCIÓN: EL COMODATARIO deberá restituir el área descrita en la cláusula primera de este comodato dentro de los diez (10) días siguientes a la terminación del contrato de comodato o a la fecha de solicitud de entrega que formula EL COMODANTE. En todo caso, deberá hacerlo en el mismo estado en el que le fue entregado, salvo el deterioro natural por uso y goce legítimos.

(...)

CLÁUSULA DECIMA CUARTA. – SUPERVISIÓN DEL CONTRATO POR EL COMODANTE: Estará a cargo del jefe de la División de Servicios Generales de la Industria Militar, o quién haga sus veces, quien será el responsable del control y vigilancia de la ejecución del presente contrato, verificando el cumplimiento de las condiciones pactadas en el mismo.

(...)

CLÁUSULA DÉCIMA SÉPTIMA. – INSPECCIÓN: EL COMODANTE podrá efectuar en cualquier momento inspecciones al área dada en comodato, formulando por escrito las sugerencias y recomendaciones que sean necesarias para un mejor funcionamiento de las áreas, las cuales deberán ser acatadas por EL COMODATARIO.

(...)

CLÁUSULA VIGÉSIMA SEGUNDA. – TERMINACIÓN: Procederá la terminación del presente contrato en los siguientes casos a): Cuando las necesidades propias del servicio público y funciones que le corresponden lo requieran; b) Por destinación diferente al área acordada entre las partes contratantes; c) Por cesión o arrendamiento del área entregada en Comodato o por permitir el uso o usufructo por terceros. d) Por el no pago de los Servicios Públicos que correspondan a las áreas entregadas en comodato; e) Al vencimiento del plazo pactado, f) Sentencia Judicial, g) Mutuo acuerdo entre las partes, h) Por la violación de cualquiera de las

Cláusulas del presente contrato de Comodato por parte de EL COMODATARIO, i) Por las demás causas consagradas en la ley.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

En Concepto CGN con el radicado N° 20182000028121 del 22 de mayo de 2018, emitido a la Autoridad Nacional de Acuicultura y Pesca (AUNAP) sobre los registros contables para reconocer inmuebles utilizados por la AUNAP y recibidos en comodato, se indica:

“1. ¿Cuál es la cuenta de orden en la que se debe reconocer un espacio o área no sustancial o material de inmueble utilizados por la AUNAP, recibido de otra entidad de gobierno mediante contrato de comodato, que no ha podido separarse o individualizarse por parte de la entidad propietaria de los mismos? ¿es procedente la revelación de tal situación?”

La cesión a título gratuito o sin contraprestación, mediante un contrato de comodato, de una porción no sustancial o inmaterial de un inmueble que es utilizada por la entidad comodante (propietaria), cuando no es posible la individualización o separación de la parte usada por la entidad comodataria (AUNAP), corresponde a la entidad comodante (ICA) mantener el activo en su situación financiera y revelar el hecho en las notas a los estados financieros.

Por tanto, dado que la porción del inmueble que utiliza la AUNAP no es sustancial o no es material, la cual no ha podido separarse o individualizarse por parte de la entidad propietaria del mismo, a la entidad comodataria (AUNAP) le corresponde revelar tal situación en las notas de sus estados financieros y, adicionalmente, si la parte utilizada pueda medirse con fiabilidad, deberá reconocerla mediante un crédito en la subcuenta 939090-Otras cuentas acreedoras de control de la cuenta 9390-Otras cuentas acreedoras y un débito en la 991590-Otras cuentas acreedoras de control por el contrario de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).”

Con referencia al 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 533 de 2015 y sus modificaciones, en especial la Resolución 167 de 2020, define en el numeral 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.

(...)

53. El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

54. Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo corresponden a la capacidad que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad para reducir la salida de los flujos futuros de efectivo.

(...)

60. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, la entidad debe realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.

(...)” Subrayados fuera de texto)

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

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, en especial la Resolución 168 de 2020, define en el numeral 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 a 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.

(...)

55. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, la empresa debe realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

Marco Normativo para Entidades de Gobierno:

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas, se concluye que el Ministerio de Defensa Nacional controla el área parcial del terreno englobado entregado en comodato, si puede definir el uso que Indumil debe darle al activo, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Igualmente, el Ministerio de Defensa Nacional deberá considerar aspectos como: 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.

En Contrato de comodato N° 016 del 10 de abril de 1984, suscrito entre La Nación-Ministerio de Defensa Nacional e Indumil, en la cláusula cuarta se especifica la destinación del activo, en esta se obliga a utilizar exclusivamente el terreno en comodato en la construcción de un edificio de cinco (5) pisos que destinará al servicio de oficinas, por lo tanto, Indumil será la única persona que podrá ocupar, programar y en general hacer uso legítimo de las edificaciones que construya.

Con respecto a los riesgos inherentes a la porción del activo, en acta de reunión de trabajo donde se trató el tema de los Comodatos entre el Ministerio de Defensa e Indumil, se indica que el Ministerio de Defensa Nacional asume los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del mismo, en razón a que hace uso de las áreas de mayor extensión para su cometido estatal.

De lo anterior se infiere que, si bien el comodante no obtiene beneficios económicos ni potencial de servicio, el Ministerio de Defensa Nacional es quien define el uso que Indumil debe darle al área parcial del terreno, igualmente, es quien asume los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del mismo. Por lo anterior, las condiciones antes señaladas permiten definir el aspecto de control para el Ministerio de Defensa Nacional.

No obstante, 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, toda vez que, no está dentro de las competencias de la Contaduría General de la Nación sustituir las voluntades de las partes inmersas en los contratos de comodato, razón por

la cual se requiere que Indumil y el Ministerio de Defensa Nacional, evalúen conjuntamente las condiciones que permiten determinar el control de los activos bajo el contexto de los Marcos normativos aplicables.

Si se encuentra que el Ministerio de Defensa Nacional mantiene el control, mantendrá el activo objeto de consulta en la contabilidad y aplicará lo correspondiente a las Normas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, revelando en las notas a los estados financieros la existencia del Contrato de comodato relacionado con dicho bien.

Aunado a lo anterior, el consultante expresa que el área parcial del terreno entregado en comodato no es sustancial, por lo tanto, la cesión a título gratuito o sin contraprestación, mediante un contrato de comodato, de una porción no sustancial o inmaterial de un inmueble que es utilizado por la entidad comodante (Ministerio de Defensa Nacional), cuando no es posible la individualización o separación de la parte usada por la entidad comodataria (Indumil) por cuanto no se encuentra desenglobada, corresponde a la entidad comodante mantener el activo en su situación financiera y revelar el hecho en las notas a los estados financieros.

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

Se concluye que Indumil controla la porción del bien entregado en comodato, si puede definir el uso que el Ministerio de Defensa debe darle al activo, a fin de generar beneficios económicos futuros. Igualmente, Indumil deberá considerar aspectos como: 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.

En Contrato de comodato de bien inmueble N° 171 de 2018, celebrado entre Indumil y el Ministerio de Defensa Nacional, en la cláusula tercera especifica la destinación del activo, el cual será única y exclusivamente para el funcionamiento de las oficinas del Despacho del Ministerio, Viceministerios y secretarios del Ministerio de Defensa Nacional, en caso de una destinación distinta a la acordada entre las partes, Indumil puede proceder con la terminación del acuerdo contractual.

Por su parte, la cláusula decimocuarta del contrato antes señalado, indica que habrá una supervisión del contrato, que estará a cargo del jefe de la División de Servicios Generales de Indumil o quién haga sus veces, quien será el responsable del control y vigilancia de la ejecución del contrato, verificando el cumplimiento de las condiciones pactadas en el mismo.

Con respecto a los riesgos inherentes a la porción del activo, en acta de reunión de trabajo donde se trató el tema de los Comodatados entre el Ministerio de Defensa e Indumil, se indica que Indumil asume los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del mismo, pues hace uso de las áreas de mayor extensión para su cometido estatal.

De lo anterior se infiere que, si bien el comodante no obtiene beneficios económicos derivados del activo, Indumil es quien define el uso que el Ministerio de Defensa Nacional deberá darle al área entregada en comodato, igualmente, es el encargado de garantizar que dicha porción del inmueble se use para los fines

previstos, y quien asume los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del mismo. Por lo anterior, las condiciones antes señaladas permiten definir el aspecto de control para Indumil.

No obstante, 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, toda vez que, no está dentro de las competencias de la Contaduría General de la Nación sustituir las voluntades de las partes inmersas en los contratos de comodato, razón por la cual se requiere que Indumil y el Ministerio de Defensa Nacional, evalúen conjuntamente las condiciones que permiten determinar el control de los activos bajo el contexto de los Marcos normativos aplicables.

Si se encuentra que Indumil mantiene el control, mantendrá el activo objeto de consulta en su contabilidad y aplicará lo correspondiente a las Normas del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, revelando en las notas a los estados financieros la existencia del Contrato de comodato relacionado con dicho bien.

Aunado a lo anterior, el consultante expresa que el área donde funcionará una parte del Ministerio de Defensa es una porción no material de la edificación de propiedad de Indumil, por lo tanto, la cesión a título gratuito o sin contraprestación, mediante un contrato de comodato, de una porción no sustancial o inmaterial de un inmueble que es utilizado por la entidad comodante (Indumil), cuando no es posible la individualización o separación de la parte usada por la entidad comodataria (Ministerio de Defensa Nacional), corresponde a la entidad comodante mantener el activo en su situación financiera y revelar el hecho en las notas a los estados financieros.

CONCEPTO No. 20211100061741 DEL 04-08-2021

| | | |
|---|----------------------------|--|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Publico |
| | TEMAS | Asuntos no contemplados en una clasificación específica |
| | SUBTEMAS | Tratamiento contable de los Aportes entregados a las entidades públicas a través de convenios interadministrativos |

Doctor
 FERNANDO HELY MEJÍA ÁLVAREZ
 Secretario Jurídico
 EMPOCALDAS S.A. E.S.P.
 Manizales, Caldas

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010036622 el 15 de junio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

*“De conformidad con las facultades y funciones de la Contaduría General de la Nación, de manera respetuosa acudo a esa Entidad con el fin de solicitar se absuelvan de manera general, las siguientes preguntas relacionadas con el tratamiento contable que se debe dar a los Aportes bajo Condición, así:
 EMPOCALDAS S.A. E.S.P. es una empresa de Servicios públicos de Acueducto y Alcantarillado, con capital 100% oficial y cobertura en la mayor parte del territorio del Departamento de Caldas. en virtud de la prestación de dichos servicios, la Empresa celebra Contratos Interadministrativos, no solo con los diferentes municipios quienes a la vez son socios, sino también con la Corporación Autónoma Regional de Caldas, muchos de los cuales su objeto es la entrega bajo condición, de recursos para la ampliación o mejoramiento de la infraestructura.*

En los mencionados convenios se deja establecido que, con respecto a la propiedad de la infraestructura, se dará cumplimiento a lo establecido en el artículo 87.9 de la Ley 142 de 1994 que señala: “Cuando las entidades públicas aporten bienes o derechos a las empresas de servicios públicos, podrán hacerlo con la condición de que su valor no se incluya en el cálculo de las tarifas que hayan de cobrarse a los usuarios de los estratos que pueden recibir subsidios, de acuerdo con la Ley. Pero en el presupuesto de la entidad que autorice el aporte figuraran el valor de este y, como un menor valor del bien o derecho respectivo, el monto del subsidio implícito en la prohibición de obtener los rendimientos que normalmente habría producido

Se pregunta:

1. *¿Estos aportes que entregan las entidades públicas para el cumplimiento de un objeto específico, podrían denominarse Subvenciones a la luz de la NIC 20?*

2. *¿Cuál sería el tratamiento contable que debe dar EMPOCALDAS S.A. E.S.P. a los aportes bajo condición que, a través de los convenios interadministrativos, entregan las entidades públicas a la Empresa para el mejoramiento de su infraestructura?”*

CONSIDERACIONES

El Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 628 de 2015 y actualizado por la Resolución 456 de 2017, señala:

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

101. Este Marco Normativo es aplicable a las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública, que se consideran negocio en marcha, que no cotizan en el mercado de valores, que no captan ni administran ahorro del público y que, de acuerdo con la función económica que cumplen, se clasifican como empresa.

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

104. El Marco Normativo aplicable a las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público está compuesto por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; la Doctrina Contable Pública; y el Catálogo General de Cuentas, todos ellos emitidos por la Contaduría General de la Nación.

(...)

111. No obstante lo anterior, la CGN dio la alternativa de aplicar las Normas Internacionales de información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para PYMES), emitidas por el IASB e incorporadas al ordenamiento jurídico colombiano, para las sociedades de economía mixta con determinadas condiciones de capital público y de competencia con el sector privado.” (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, se incorpora en el RCP mediante la Resolución N°414 de 2014 y sus modificaciones, el Marco Normativo aplicable a empresas sujetas a su ámbito, señala:

“ARTÍCULO 2°. Ámbito de aplicación. El Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, dispuestos en el anexo de la presente Resolución, serán

aplicados por las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y que tengan las siguientes características: que no coticen en el mercado de valores, que no capten ni administren ahorro del público y que hayan sido clasificadas como empresas por el Comité Interinstitucional de la Comisión de Estadísticas de Finanzas Públicas según los criterios establecidos en el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas.

(...)

Parágrafo 2: Las sociedades de economía mixta y las que se asimilen, en las que la participación del sector público, de manera directa o indirecta, sea igual o superior al 50% e inferior al 90% podrán optar por aplicar el marco normativo anexo al Decreto 3022 de 2013, siempre que participen en condiciones de mercado en competencia con entidades del sector privado, para lo cual allegarán la información que sustente esta condición y la justificación para aplicar dicho marco normativo en términos de costo-beneficio. Lo anterior, sin perjuicio del reporte de información que deberán efectuar a la CGN en las condiciones y plazos que esta establezca”. (Subrayado fuera de texto)

Además, la Resolución N°139 de 2015, “Por la cual se incorpora, como parte del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco para las 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”, indica:

“ARTÍCULO 1°. Incorporar, como parte de Régimen de Contabilidad Pública, el Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, el cual está conformado por: el Marco Conceptual; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

PARÁGRAFO 1. El Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, a que hace referencia el presente artículo, corresponden al anexo de la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones.

PARÁGRAFO 2. Para las sociedades de economía mixta y las que se asimilen, que se acogieron a lo establecido en el parágrafo 2 del artículo 2° de la Resolución 414 de 2014, el marco normativo está conformado por el anexo del Decreto Nacional 3022 de 2013 y sus modificaciones, el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.”

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera 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 modificado por la Resolución 168 de 2020 define el principio de Esencia sobre la forma, así: “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.” (Subrayado fuera de texto)

“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

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”. (Subrayado fuera de texto)

El procedimiento para el registro de los hechos económicos relacionados con los planes departamentales de agua y saneamiento básico, mediante la resolución 287 de 2019, indica:

“4. TRASLADO DE INFRAESTRUCTURA Y OTROS BIENES A LA EMPRESA PRESTADORA DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS

Cuando en cumplimiento de las disposiciones legales vigentes el municipio o distrito ceda el uso de la infraestructura o de otros bienes a la empresa de servicios públicos domiciliarios para la prestación del servicio de acueducto y alcantarillado, bajo la condición de que no se incorpore este valor dentro del costo de la tarifa a cobrar a los usuarios, este mantendrá registrados los activos en sus propiedades, planta y equipo; lo anterior teniendo en cuenta que el municipio o distrito mantiene el control de la infraestructura o de los otros bienes dado que asume los riesgos significativos y obtiene el potencial de servicio asociados a esta.

En consecuencia, la empresa prestadora de servicios públicos domiciliarios registrará los bienes recibidos en cuentas de orden, para lo cual 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”.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Previo a dar respuesta a las solicitudes planteadas, respecto a la alusión realizada a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), me permito manifestar que estas no deben ser aplicadas por ninguna empresa oficial de servicios públicos ya que estas corresponden a una normativa expedida por un regulador internacional; en este sentido, esas empresas públicas están sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública (RCP) y deben aplicar la normativa expedida por el regulador local, esto es, Contaduría General de la Nación, correspondiente al Marco Normativo que les sea asignado.

El Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público es un desarrollo propio de la CGN que tiene como referente los conceptos y criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación contenidos en el Marco Conceptual para la Información Financiera y en las NIIF, es preciso aclarar que no corresponde a las NIIF propiamente dichas.

Por lo tanto, haciendo referencia a su consulta en el punto uno, la Empresa Empocaldas S.A. ESP, deberá analizar los convenios interadministrativos firmados, con base en el Marco Conceptual y en las Normas definidas bajo el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público anexo a la resolución 414 de 2014 y sus modificaciones. Es preciso señalar que los hechos económicos deberán reconocerse atendiendo a su esencia económica, independientemente de su forma legal.

En cuanto a su pregunta número dos, en lo relacionado con los aportes entregados bajo condición, de acuerdo con lo establecido en el artículo 87.9 de la Ley 142 de 1994, se tendrá en cuenta lo definido en el procedimiento para el registro de los hechos económicos relacionados con los planes departamentales de agua y saneamiento básico, en su numeral 4 Traslado de infraestructura y otros bienes a la empresa prestadora de servicios públicos domiciliarios.

Por lo tanto, la empresa Empocaldas S.A. ESP, realizará el registro contable de la infraestructura o de otros bienes y derechos que el ente territorial ceda su uso a la empresa de servicios públicos domiciliarios para la prestación del servicio de acueducto y alcantarillado (bajo la condición de que no se incorpore este valor dentro del costo de la tarifa a cobrar a los usuarios) en sus cuentas de orden debitando 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.

CONCEPTO No. 20211100064991 DEL 13-08-2021

| | | |
|---|------------------------|--|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Asuntos no contemplados en una clasificación específica |
| | SUBTEMAS | Toma física de inventarios de bienes muebles en entidades públicas. |

Doctor
 JUAN CARLOS SÁNCHEZ ALONSO
 Jefe Nacional de Almacén, Especies y Franqueadoras
 Servicios Postales Nacionales
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211400040872 el 09 de julio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“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 2020, 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.

Cuenta con presencia a nivel nacional en más de 1.300 ubicaciones en todo el país, donde se disponen elementos de propiedad de la Entidad. Se tiene alrededor de 33.000 elementos de bienes de consumo controlado y 16.500 Activos fijos.

Se maneja un sistema de información ERP donde se registra la ubicación y el funcionario que usa de cada elemento y debido a la alta cantidad de elementos y ubicaciones, la entidad hace inventarios aleatorios mensualmente a nivel nacional. En el área de Activos fijos, hay tres personas realizando todas las labores operativas del área y debido a la alta rotación de personal, se hace complejo realizar un inventario anual de los mismos.

En la política contable NIIF de la entidad que tiene fecha de actualización de 10 marzo de 2021, en el ítem 3.13 Propiedad, planta y equipo, en la sección controles de medición posterior, quedó establecido que: “Se realizan inventarios de forma regular, mediante muestreos con el fin de actualizar la ubicación y el usuario responsable”

Consulta: Ante la situación planteada, solicitamos nos aclaren lo siguiente:

- 1. Existe una doctrina o norma contable en la cual la Contaduría General de la Nación que(sic) establezca la periodicidad con la cual las entidades públicas deberían realizar la toma física de inventario de bienes muebles.*
- 2. En caso contrario, debo regirme por las políticas contables NIIF nombradas anteriormente establecidas por la entidad o existe alguna otra normatividad sobre el tema.”*

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014, modificado por la Resolución 168 de 2020, precisa las características fundamentales 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.

(...)

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.

(...)

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.” (Subrayado fuera de texto)

El Procedimiento para la evaluación del control interno contable incorporado en la estructura del Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 193 de 2016, establece:

“INTRODUCCIÓN

Este Procedimiento orienta a los responsables de la información financiera de las entidades en la realización de las gestiones administrativas necesarias para garantizar la producción de información financiera que cumpla con las características fundamentales de relevancia y representación fiel a que se refieren los marcos conceptuales de los marcos normativos incorporados en el Régimen de Contabilidad Pública.

(...)

La información revelada en los estados financieros deberá ser susceptible de comprobaciones y conciliaciones exhaustivas, aleatorias, internas o externas que acrediten sus características fundamentales de relevancia y representación fiel y que confirmen la aplicación estricta del Régimen de Contabilidad Pública para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de la entidad.

1. ASPECTOS GENERALES

(...)

1.1 Definición del control interno contable

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.

1.2 Objetivos del control interno contable

Son objetivos del control interno contable, los siguientes:

(...)

b) Establecer políticas que orienten el accionar administrativo de la entidad en cuanto a la producción de información financiera que, acordes con la normatividad propia del marco normativo aplicable a la entidad, propendan por el cumplimiento de las características fundamentales de relevancia y representación fiel definidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

(...)

- f) Gestionar los riesgos del proceso contable a fin de promover la consecución de las características fundamentales de relevancia y representación fiel de la información como producto del proceso contable.
- g) Definir e implementar los controles que sean necesarios para que se lleven a cabo las diferentes actividades del proceso contable de forma adecuada.

(...)

- i) Evaluar periódicamente la ejecución del proceso contable a fin de formular las acciones de mejoramiento pertinentes y verificar su cumplimiento.

(...)

- k) Garantizar que la operación del proceso contable cumpla las normas definidas en el marco normativo aplicable a la entidad y las diferentes disposiciones de orden constitucional, legal y regulatorio que le sean propias.

(...)

2. ASPECTOS CONCEPTUALES RELACIONADOS CON EL 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 y extingue los elementos de los estados financieros.

(...)

La identificación de las diferentes etapas del proceso contable, las actividades que las conforman, así como los riesgos y controles asociados a cada una ellas constituyen una acción administrativa de primer orden que busca garantizar la calidad de la información financiera.

2.1. Marco de referencia del proceso contable

2.1.1. Marco normativo del proceso contable

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

2.1.2. Políticas de operación

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

(...)

3. GESTIÓN DEL RIESGO CONTABLE

(...)

Los responsables de la información financiera deben identificar, analizar y gestionar los riesgos contables para alcanzar el objetivo de producir información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

El proceso de identificación de riesgos contables debe considerar los riesgos causados por factores tanto internos como externos. Dentro de los factores externos se pueden citar: cambios en la regulación contable pública, cambios en la regulación impositiva, hechos de fuerza mayor como desastres naturales, desarrollos tecnológicos, etc. Dentro de los principales factores internos causantes de riesgos se pueden citar: la estructura del área contable, la competencia y suficiencia del talento humano, la disponibilidad de los recursos financieros, y la calidad y operatividad de los recursos tecnológicos que se puede evidenciar en situaciones como la falta de capacitación del personal del área contable, la inadecuada infraestructura tecnológica y el software obsoleto, entre otros.

(...)

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.

(...)

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.

(...)

3.2.12 Reconocimiento de estimaciones

Las entidades deberán realizar el cálculo y reconocimiento adecuado de las amortizaciones, agotamiento, depreciaciones, deterioro y provisiones, asociados a los activos y pasivos, según el caso, de conformidad con lo dispuesto en el marco normativo que le sea aplicable a la entidad.

3.2.13 Actualización de los valores

Los bienes, derechos y obligaciones de la entidad deberán actualizarse, de conformidad con los criterios definidos en el marco normativo aplicable a la entidad, para la medición posterior.

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.

(...)

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;

(...)

e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan; (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

El Marco Conceptual para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público establece que la información financiera cumplirá con las características fundamentales de relevancia y representación fiel cuando esta sea útil a sus usuarios, permitiendo evidenciar claramente la realidad de la empresa al representar fielmente los hechos económicos, y con ella influir en la toma de decisiones.

Previo a la respuesta de su consulta, es pertinente precisar que la CGN, en el marco de sus competencias constitucionales y legales, ha dispuesto dentro de los procedimientos transversales, incorporados a la estructura del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación de control interno contable anexo a la Resolución 193 de 2016, donde el representante legal o máximo órgano directivo de cada entidad será el responsable de gestionar políticas con procesos y procedimientos de control, que permitan la verificación y confrontación de los hechos económicos presentados y revelados dentro de sus estados financieros, de tal manera que estos se reflejen de forma clara y precisa la realidad económica de cada empresa, lo cual conlleva al cumplimiento de las características fundamentales de relevancia y representación fiel.

En este sentido, el procedimiento mencionado señala en una primera parte, que es la Empresa la que debe establecer las políticas contables que direccionen el proceso contable para la preparación y presentación de los estados financieros, así como las políticas de operación que facilitan la ejecución del proceso contable, a fin de asegurar un flujo de información hacia el área contable, la incorporación de todos los hechos económicos y la presentación oportuna de los estados financieros.

Así mismo, frente a la gestión del riesgo, los responsables del control interno contable deben identificar, analizar y gestionar los riesgos contables, para lo cual deben establecer herramientas tendientes a la mejora continua y sostenibilidad de la información financiera, que propendan garantizar permanentemente la depuración y mejora de la calidad financiera, a través de los manuales de políticas contables, procedimientos contables y funciones, así como garantizar el reconocimiento de la totalidad de los hechos económicos, incluidas las estimaciones y actualización de valores.

Por lo anterior, es potestad de Servicios Postales Nacionales determinar las políticas contables y procedimientos adecuados, que permitan lograr información que cumpla con las características fundamentales de la información financiera, para lo cual establecerá mecanismos para el reconocimiento, medición y revelación de sus activos fijos, logrando tener información actualizada de los mismos. En este sentido, los responsables de dicha información deberán definir procedimientos de verificación y conciliación de los bienes de la empresa, para que en el momento indicado se realicen los ajustes pertinentes a su estado real ya sea evaluar indicios de deterioro del valor o su determinación, verificación de su existencia, o revisión anual de su vida útil, valor residual o método de depreciación.

Igualmente, si las condiciones para efectuar inventarios físicos de los activos que posee la empresa han cambiado, es esta última la que deberá actualizar los procedimientos que permitan la verificación y conciliación de los bienes, y cumpla con el propósito de informar adecuadamente a los usuarios directos, atendiendo a lo señalado por el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, así como el Procedimiento para la evaluación del control interno contable. Dicha actualización se formalizará mediante documento emitido por el representante legal o la máxima instancia administrativa de la empresa.

CONCEPTO No. 20211100069121 DEL 30-08-2021

| | | |
|---|------------------------|--|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Entidades de Gobierno |
| | TEMAS | Asuntos no contemplados en una clasificación específica |
| | SUBTEMAS | Obligación del representante legal y el contador de firmar las notas a los estados financieros |

| | | |
|---|------------------------|--|
| 2 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Asuntos no contemplados en una clasificación específica |
| | SUBTEMAS | Obligación del representante legal y el contador de firmar las notas a los estados financieros |

Señora
 MARTHA JUDITH RODRÍGUEZ CRUZ
 Bogotá, D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211100046572 el 10 de agosto de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Por favor indicar en qué norma Contable, se establece que las Notas a los Estados Financieros deben ser firmadas por el Representante Legal y el Contador, o como mínimo, firmadas por el Contador. Soy evaluadora en un proceso de licitación con una Entidad del Estado y una de las grandes inquietudes es, solicitar subsanación a un oferente por no haber firmado las Notas a los Estados Financieros. Entonces se encuentra con dos interpretaciones: 1. No se deben firmar las Notas a los Estados Financieros porque hacen parte integral de los Estados Financieros. 2. Se deben firmar las Notas a los Estados Financieros como una forma de garantizar el contenido de las mismas. Entonces la pregunta clara es: ¿Se deben firmar las Notas a los Estados Financieros? Si es afirmativo, como se sustenta la obligatoriedad de que las Notas contengan las firmas de los que elaboraron las Notas.

En el caso en mención se le solicitó al oferente subsanar las Notas a los Estados Financieros por que estas no estaban firmadas. El Oferente no Subsano, entonces este queda fuera del proceso. Agradezco la claridad en este tema.” (Sic)

Adicionalmente, el consultante indica lo siguiente mediante correo electrónico:

“Es una entidad del Estado que va a contratar con ONG, Fundaciones y Entidades sin Ánimo de Lucro. Entonces mi pregunta es, para estas entidades sin ánimo de lucro, ¿se les puede exigir en su información financiera, que las Notas a los Estados Financieros estén firmadas por Representante Legal y Contador? En los pliegos de condiciones no quedo (Sic) expresamente establecido, pero ¿existe alguna norma que diga que es obligatorio presentar esta información firmada?”

CONSIDERACIONES

Ley 298 de 1996, en su artículo 4, indica entre otras, las siguientes funciones de 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;

(...) e) Señalar y definir los estados financieros e informes que deben elaborar y presentar las entidades y organismos del sector público, en su conjunto, con sus anexos y notas explicativas, estableciendo la periodicidad, estructura y características que deben cumplir;

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

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

Por su parte la Ley 43 de 1990, por la cual se adiciona la Ley 145 de 1960, reglamentaria de la profesión de Contador Público y otras disposiciones, señala:

“Artículo 1o. Del Contador Público. Se entiende por Contador Público la persona natural que, mediante la inscripción que acredite su competencia profesional en los términos de la presente Ley, está facultada para dar fe pública de hechos propios del ámbito de su profesión, dictaminar sobre estados financieros, y realizar las demás actividades relacionadas con la ciencia contable en general. La relación de dependencia laboral inhabilita al Contador para dar fe pública sobre actos que interesen a su empleador. Esta inhabilitación no se aplica a los revisores fiscales, ni a los Contadores Públicos que presten sus servicios a sociedades que no estén obligadas, por la ley o por estatutos, a tener revisor fiscal.

Artículo 2o. De las actividades relacionadas con la ciencia contable en general. Para los efectos de esta ley se entienden por actividades relacionadas con la ciencia contable en general todas aquellas que implican organización, revisión y control de contabilidades, certificaciones y dictámenes sobre estados financieros, certificaciones que se expidan con fundamentos en los libros de contabilidad, revisoría fiscal prestación de servicios de auditoría, así como todas aquellas actividades conexas con la naturaleza de la función profesional del Contador Público, tales como: la asesoría tributaria, la asesoría gerencial, en aspectos contables y similares.

(...) Artículo 10. De la fe pública. La atestación o firma de un Contador Público en los actos propios de su profesión hará presumir, salvo prueba en contrario, que el acto respectivo se ajusta a los requisitos legales, lo mismo que a los estatutarios en casos de personas jurídicas.

(...) Artículo 35. Las siguientes declaraciones de principios constituyen el fundamento esencial para el desarrollo de las normas sobre ética de la Contaduría Pública: (...)

El Contador Público como depositario de la confianza pública, da fe pública cuando con su firma y número de tarjeta profesional suscribe un documento en que certifique sobre determinados hechos económicos. Esta certificación, hará parte integral de lo examinado.” (Subrayado fuera de texto)

El Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, en el título 1. Presentación de estados financieros, del Capítulo VI. Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, indica:

“1. Para la preparación y presentación de estados financieros con propósito de información general, ya sean individuales o consolidados, la entidad 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.

(...) 4. Los estados financieros con propósito de información general, ya sean individuales o consolidados, son responsabilidad del contador y del representante legal de la entidad.

5. Los estados financieros individuales de propósito general deben estar acompañados de una certificación que consiste en un escrito que contenga la declaración expresa y breve de que: a) los saldos fueron tomados fielmente de los libros de contabilidad; b) la contabilidad se elaboró conforme al Marco Normativo para Entidades de Gobierno; c) se han verificado las afirmaciones contenidas en los estados financieros y la información revelada refleja en forma fidedigna la situación financiera, el resultado del periodo, los cambios en el patrimonio y los flujos de efectivo de la entidad; y d) se dio cumplimiento al control interno en cuanto a la correcta preparación y presentación de los estados financieros libres de errores significativos. Dicha certificación debe estar firmada por el representante legal de la entidad y por el contador público con el número de tarjeta profesional. Adicionalmente, si la entidad tiene la obligación de tener revisor fiscal, los estados financieros deben estar dictaminados.

(...) 1.2. Conjunto completo de estados financieros

8. Un juego completo de estados financieros comprende lo siguiente: a) un estado de situación financiera al final del periodo contable, b) un estado de resultados del periodo contable, c) un estado de cambios en el patrimonio del periodo contable, d) un estado de flujos de efectivo del periodo contable, y e) las notas a los estados financieros. Los estados financieros se presentarán de forma comparativa con los del periodo inmediatamente anterior.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, 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, en el título 1.

Presentación de estados financieros, del Capítulo VI. Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, indica:

“1. Para la preparación y presentación de estados financieros con propósito de información general, ya sean individuales o consolidados, 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.

(...) 4. Los estados financieros con propósito de información general, ya sean individuales o consolidados, son responsabilidad del contador y del representante legal de la empresa.

5. Los estados financieros individuales de propósito general deben estar acompañados de una certificación que consiste en un escrito que contenga la declaración expresa y breve de que: a) los saldos fueron tomados fielmente de los libros de contabilidad; b) la contabilidad se elaboró conforme al Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público; c) se han verificado las afirmaciones contenidas en los estados financieros y la información revelada refleja en forma fidedigna la situación financiera, el resultado integral, los cambios en el patrimonio y los flujos de efectivo de la empresa; y d) se dio cumplimiento al control interno en cuanto a la preparación y correcta presentación de los estados financieros libres de errores significativos. Dicha certificación debe estar firmada por el representante legal de la empresa y por el contador público con el número de tarjeta profesional. Adicionalmente, si la empresa tiene la obligación de tener revisor fiscal, los estados financieros deben estar dictaminados.

(...) 1.2. Conjunto completo de estados financieros

8. 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)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

En primer lugar es importante señalar que, de acuerdo con el artículo 4 de la Ley 298 de 1996, corresponde a la Contaduría General de la Nación (CGN), entre otras cosas, determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público; señalar y definir los estados financieros e informes que deben elaborar y presentar las entidades y organismos del sector público; y emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la CGN.

En este sentido y bajo el contexto de la consulta, la CGN no tiene competencia para pronunciarse respecto a si, en un proceso de licitación con una Entidad del Estado, se les puede exigir a ONG, Fundaciones y Entidades sin Ánimo de Lucro, que las Notas a los Estados Financieros estén firmadas por Representante Legal y Contador, si estas no aplican el Régimen de Contabilidad Pública (RCP).

Por lo anterior, de conformidad con 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 al Consejo Técnico de la Contaduría Pública para que sea atendida desde el punto de vista de las entidades privadas.

Ahora bien, respecto a las Entidades de Gobierno o a las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, sujetas al RCP, las Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, aplicables según el caso, señalan que un juego completo de estados financieros incluye las notas a los estados financieros.

Los estados financieros individuales de propósito general, que incluyen las notas a los estados financieros, deben estar acompañados de una certificación que indique, entre otras cosas, que la información revelada refleja en forma fidedigna la situación financiera, el resultado del periodo, los cambios en el patrimonio y los flujos de efectivo de la entidad; y debe estar firmada por el representante legal de la entidad y por el contador público con el número de tarjeta profesional.

Asimismo, la Ley 43 de 1990 señala que el Contador Público está facultado para dar fe pública de hechos propios del ámbito de su profesión, dictaminar sobre estados financieros, y realizar las demás actividades relacionadas con la ciencia contable en general, y como depositario de la confianza pública, da fe pública cuando con su firma y número de tarjeta profesional suscribe un documento en que certifique sobre determinados hechos económicos, siendo esta certificación parte integral de lo examinado.

CONCEPTO No. 20211100069501 DEL 02-09-2021

| | | |
|---|------------------------|---|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Entidades de Gobierno |
| | TEMAS | Asuntos no contemplados en una clasificación específica |
| | SUBTEMAS | Registro contable de las órdenes de pago en ejecución de un proyecto de inversión del Sistema General de Regalías, cuando la entidad beneficiaria es diferente de la entidad que ejecuta el proyecto y esta última no recibe giro de los recursos, sino que emite únicamente las órdenes de pago. |

| | | |
|---|------------------------|---|
| 2 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Asuntos no contemplados en una clasificación específica |
| | SUBTEMAS | Registro contable de las órdenes de pago en ejecución de un proyecto de inversión del Sistema General de Regalías, cuando la entidad beneficiaria es diferente de la entidad que ejecuta el proyecto y esta última no recibe giro de los recursos, sino que emite únicamente las órdenes de pago. |

Doctor
 CRISTIAN SALAS MARTÍNEZ

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211400042412, el 19 de julio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Por medio de la presente me permito comunicarme con ustedes para hacerles una consulta.

Lo que pasa es que estoy interesado en saber cómo debe manejar contablemente una empresa que actúa como ejecutora de proyectos de inversión con recursos del SGR Y la entidad beneficiaria de la regalía es distinta a la entidad ejecutora.

La norma establece lo siguiente:

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

4.2.2. 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. Posteriormente, con el pago de las obligaciones originadas por las retenciones tributarias a cargo de la entidad ejecutora del proyecto, en su condición de agente retenedor, esta debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2436-RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Pregunta:

En este último párrafo nos hablan de cuando los recursos se giren a la entidad ejecutora del proyecto, pero en este caso los recursos nunca se van a girar a la entidad ejecutora ya que esta solo se encargará de realizar las órdenes de pago y en ningún momento tendrá en su poder (Sic) dichos recurso (Sic).

¿Como se debe manejar contablemente?”

En atención a lo anterior, mediante correo electrónico, se solicitó información sobre el tipo de entidad desde la cual realiza su consulta, pero hasta la fecha no se ha recibido respuesta alguna.

CONSIDERACIONES

La Resolución 191 de 2020, mediante la cual se incorpora en el Régimen de Contabilidad Pública el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los recursos del sistema general de regalías, establece:

“ARTÍCULO 5°. Incorporar, en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los recursos del Sistema General de Regalías, el cual quedará con el siguiente texto:

A continuación, se desarrolla el procedimiento contable que aplicarán las entidades de gobierno para el registro de los hechos económicos relacionados con la liquidación, recaudo y transferencia de regalías al Sistema General de Regalías (SGR); la distribución y redistribución de recursos de regalías; la ejecución y pago

de proyectos de inversión y de los gastos que se financian con recursos de regalías; el reintegro de recursos de regalías al SGR; la administración de los recursos del Fondo de Ahorro y Estabilización; los recursos destinados al ahorro pensional territorial; las inversiones de los excedentes transitorios de liquidez del SGR; los rendimientos financieros de los recursos de regalías; y el control de las reservas probadas administradas.

Adicionalmente, estos registros contables aplicarán a las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público en relación con la redistribución de recursos de regalías, la ejecución y pago de proyectos de inversión y de los gastos de que se financian con recursos de regalías, así como con el reintegro de recursos de regalías al SGR. (...)

4. EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN Y GIRO DE RECURSOS

Los proyectos de inversión pueden ser ejecutados por una entidad que a su vez es beneficiaria de la regalía o por una entidad distinta de esta última. Así mismo, el producto del proyecto, en algunos casos, puede ser de la entidad o las entidades beneficiarias de la regalía, de la entidad ejecutora del proyecto (cuando es distinta de la entidad beneficiaria de la regalía) o, en otros casos, de una entidad que se establecerá posteriormente.

Para cada una de estas situaciones, las entidades involucradas en el proyecto de inversión atenderán las definiciones señaladas en este Procedimiento y, con base en ello, aplicarán el tratamiento contable que les corresponda de acuerdo con los numerales que a continuación se señalan. (...)

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 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 (...)

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.

Posteriormente, con el pago de las obligaciones originadas por las retenciones tributarias a cargo de la entidad ejecutora del proyecto, en su condición de agente retenedor, esta debitará la subcuenta que corresponda de

la cuenta 2436-RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

De igual forma, con el pago de obligaciones distintas de las originadas por las retenciones tributarias, 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. Por su parte, 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 que se cancela y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Finalmente, la entidad ejecutora del proyecto disminuirá las cuentas de orden deudoras de control con el cierre del proyecto de inversión y las cuentas de orden acreedoras de control con el pago de las obligaciones a su cargo." (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con el Artículo 5° de la Resolución 191 de 2020, mediante la cual se incorpora en el Régimen de Contabilidad Pública el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los recursos del sistema general de regalías, este Procedimiento debe ser aplicado por las entidades de gobierno y 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 relacionados con, entre otras cosas, la ejecución y pago de los proyectos de inversión.

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, se debe aplicar lo dispuesto en el numeral 4.2. del Procedimiento enunciado.

Ahora bien, si la entidad ejecutora del proyecto de inversión no recibe el giro de los recursos, sino que, como lo plantea en su consulta, se encarga de emitir órdenes de pago que la entidad beneficiaria de los recursos del SGR deberá pagar y dichos pagos se relacionan con las retenciones a cargo de la entidad ejecutora reconocidas de conformidad con el numeral 4.2.1. del Procedimiento, entonces con la información del giro de los recursos por parte de la entidad beneficiaria para atender las órdenes de pago, la entidad ejecutora del proyecto de inversión debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2436-RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE y acreditará la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

Con respecto al pago de las demás erogaciones relacionadas con el proyecto de inversión, la entidad ejecutora, al no recibir el giro de los recursos para su administración, no tendrá que reconocer estos hechos en los elementos de sus estados financieros y solamente deberá informar sobre estas erogaciones a la entidad beneficiaria de los recursos del SGR. No obstante, si la entidad ejecutora del proyecto es de naturaleza pública, entonces debe controlar la ejecución y el pago de estas erogaciones 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.

CONCEPTO No. 20211100070381 DEL 08-09-2021

| | | |
|---|------------------------|--|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público. |
| | TEMAS | Asuntos no contemplados en una clasificación específica |
| | SUBTEMAS | Tratamiento contable del aporte de recursos en una operación conjunta. |

Señor
 FERNANDO RODRÍGUEZ BLANCO
 Gerente B.
 PricewaterhouseCoopers Asesores Gerenciales S.A.S.
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010043852, el 27 de julio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“SATENA S.A. tiene prevista la participación en una Unión Temporal con un tercero privado cuyo (Sic) razón social es Helistar S.A.S. En esta negociación, se tiene planteado no realizar aportes de capital, asumir los gastos y costos de operación por cada uno de los miembros, asumir gastos administrativos de la Unión Temporal en partes iguales y emitir facturas por cada uno de los miembros o través de la Unión Temporal, distribuyendo el ingreso e impuestos de acuerdo con la participación en la utilidad.

Se contratarán algunos profesionales para el servicio de la Unión Temporal, tales como un Administrador y un Contador, quien llevará el control de las operaciones y registros a que haya lugar, desde el punto de vista contable (Sic) y deberá certificar los ingresos e impuestos a cada uno de los miembros, cuando la facturación se haya realizado a través de la Unión Temporal, dependiendo de la participación en cada negocio o contrato.

De acuerdo con lo anterior, solicitamos su colaboración en indicarnos si, de acuerdo con el marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorros (Sic) de público, resolución 414 de 2014, esta participación de SATENA S.A. corresponde a una operación conjunta (como sería nuestro entendimiento, de acuerdo con lo establecido en el numeral 7.1. Operación conjunta del marco normativo), o si se debe tratar o clasificar de otra forma.

Es importante aclarar que, actualmente los dos miembros (SATENA S.A. y Helistar S.A.S.), están adelantando la parte legal, relacionada con el contrato y el acuerdo comercial, razón por la cual, todavía no se cuenta con estos documentos.”

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 Ahorros del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y modificado por la Resolución 168 de 2020, con relación a los principios de contabilidad pública, señala:

“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.”

Por su parte, en el numeral 7. Acuerdos conjuntos del Capítulo I. Activos de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, establece:

“1. Un acuerdo conjunto es un acuerdo que se celebra para realizar una operación conjunta o un negocio conjunto, en el cual dos o más partes mantienen control conjunto de modo que las decisiones sobre las actividades relevantes requieren el consentimiento unánime de las partes que comparten el control.

2. La clasificación de un acuerdo conjunto como una operación conjunta o un negocio conjunto dependerá de los derechos y obligaciones de las partes con respecto al acuerdo.

7.1. Operación conjunta

3. Una operación conjunta es un acuerdo conjunto mediante el cual las partes que tienen control conjunto tienen derechos respecto de los activos y responsabilidades frente a los pasivos relacionados con el acuerdo. Cada una de las partes se denomina operador conjunto.

4. Las operaciones conjuntas no implican el establecimiento de una empresa, sino el uso de activos y otros recursos de las empresas. Cada empresa participante usa sus activos para el desarrollo de la operación; incurre en gastos, costos y pasivos; y obtiene recursos de crédito como parte de sus obligaciones. El acuerdo celebrado proporciona el medio por el cual el ingreso por la venta o suministro del producto o servicio, y los gastos y costos en los que se incurra se comparten entre las empresas que controlan conjuntamente la operación.

5. En consecuencia, la empresa que actúa como operador conjunto reconocerá sus activos, pasivos, ingresos, gastos y costos, en relación con su participación en la operación conjunta, así como su participación en los activos, pasivos, ingresos, gastos y costos, originados en la operación conjunta. Para efectos de la medición y revelación, se seguirán los criterios definidos en las normas aplicables.

7.2. Negocios conjuntos

7.2.1. Reconocimiento

6. Se reconocerá como un negocio conjunto el acuerdo mediante el cual las partes que poseen control conjunto tienen derecho a los activos netos de un negocio en marcha. Esas partes se denominan participantes en un negocio conjunto.

7. El negocio conjunto se materializa a través de la constitución de otra empresa, 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 empresa bajo control conjunto.

8. La empresa que actúa como participante en un negocio conjunto reconocerá su participación en este como una inversión.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas, se concluye:

Cuando dos o más partes se unen con la intención de: i) emplear o aportar bienes o recursos para el desarrollo de un proyecto o actividad; ii) compartir el control; y iii) tomar decisiones de forma unánime; reconocerá los derechos y obligaciones, así como los ingresos, gastos y costos que le sean imputables, en la proporción que se haya establecido en el acuerdo, de conformidad a los lineamientos de la Norma de acuerdos conjuntos de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones.

Por lo tanto, si la intención del Servicio Aéreo a Territorios Nacionales (Satena) con la conformación de la unión temporal es la de emplear sus activos y otros recursos para la ejecución de un proyecto o actividad, manteniendo el control de estos, tomando decisiones de forma unánime y compartiendo los gastos y costos en los que se incurra con las empresas que controlan conjuntamente la operación, entonces aplicará lo establecido en el numeral 7.1 Operación conjunta de la Norma de acuerdos conjuntos.

En consecuencia, Satena reconocerá los activos, pasivos, ingresos, gastos y costos, en relación con su participación en la operación conjunta, así como su participación en los activos, pasivos, ingresos, gastos y costos, originados en la operación conjunta. Para efectos de la medición y revelación, se seguirán los criterios definidos en las normas aplicables.

Ahora bien, si las partes que poseen control conjunto tienen derecho a los activos netos de un negocio en marcha, porque han constituido otra empresa que controla los activos del negocio conjunto, incurre en pasivos, gastos y costos, obtiene ingresos y celebra contratos en su propio nombre, Satena aplicará lo dispuestos en el numeral 7.2 Negocios conjuntos.

No obstante, si la intención de Satena es la creación de una nueva empresa o realizar aportes de capital a una empresa ya existente, los hechos económicos se reconocerán atendiendo los lineamientos de las normas de Inversiones de administración de liquidez, inversiones en controladas o inversiones en asociadas, según corresponda, del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

CONCEPTO No. 20211100080451 DEL 23-09-2021

| | | |
|---|------------------------|--|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público. |
| | TEMAS | Asuntos no contemplados en una clasificación específica. |
| | SUBTEMAS | Tratamiento contable de una operación de permuta. |

Doctora
 MARGARITA ESTELLA HERNÁNDEZ ARIAS
 Profesional Especializado – Subgerencia Financiera
 Empresa de Licores de Cundinamarca
 Cota, Cundinamarca

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211400046802, el 11 de agosto de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

En relación con "... un acuerdo de conciliación de inmuebles originado por linderos entre una empresa y el Distrito de Bogotá, se acuerda lo siguiente:

- a. Realizar la permuta de bienes inmuebles a favor del Distrito Capital, los cuales suman una cabida superficiaria.*
- b. Realizar la permuta de bienes inmuebles a favor de la Empresa, los cuales suman una cabida superficiaria*
Se debe celebrar escritura pública ante notario, registrar la operación en la Oficina de Instrumentos Públicos, así mismo, acordar la fecha de entrega de los inmuebles al Distrito.

Teniendo en cuenta lo anterior, comedidamente solicitamos el favor de emitir concepto sobre lo siguiente:

- a. ¿Qué sucede si la escritura se celebra ante notario en la vigencia, y el registro de la operación en la oficina de Instrumentos públicos y la entrega se hacen en otras vigencias; en qué momento la empresa debe reconocer la Permuta en los estados financieros?*
- b. ¿Cuál es el documento soporte para el registro contable de la permuta por parte de la empresa?*
- c. ¿Cuál es el registro contable que debe realizar la Empresa por la permuta, teniendo en cuenta que la entidad aplica el Marco Normativo Resolución 414 de 2014 y aplicó el Instructivo 002 de septiembre 8 de 2014 "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"?*

d. ¿Cuáles son las implicaciones si la empresa registrara la operación de permuta en la vigencia que no corresponde y qué incidencias tendría sobre los Estados Financieros Aprobados por el órgano competente?”

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 Ahorros del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y modificado por la Resolución 168 de 2020, con relación a los principios de contabilidad pública, señala:

“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.” (Subrayado fuera de texto)

Sobre los activos, el Marco Conceptual establece:

“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.”

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 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, (...)

15. Las propiedades, planta y equipo que se reciban en permuta se medirán por su valor razonable. A falta de este, se medirán por el valor razonable de los activos entregados y, en ausencia de ambos, por el valor en libros de los activos entregados. En todo caso, al valor determinado se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto. (...)

11. 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. (...)

11.2. Medición inicial

6. Las propiedades de inversión se medirán por el costo, (...)

10. Las propiedades de inversión que se reciban en permuta se medirán por su valor razonable. A falta de este, se medirán por el valor razonable de los activos entregados y en ausencia de ambos, por el valor en libros de los activos entregados. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto.” (Subrayado fuera de texto)

En el numeral 1. Ingresos de actividades ordinarias del capítulo IV. Ingresos, se señala:

“17. En el caso de las permutas, si no se puede medir con fiabilidad el valor razonable de los bienes o servicios recibidos, los ingresos se medirán por el valor razonable de los bienes o servicios entregados, ajustado por cualquier eventual cantidad de efectivo o su equivalente que sea transferida en la operación. Si no es posible medir con fiabilidad, el valor razonable de los activos recibidos ni de los activos entregados, los ingresos se medirán por el valor en libros de los activos entregados, ajustado por cualquier eventual cantidad de efectivo o su equivalente que se transfiera en la operación.”

Sobre corrección de errores, el numeral 5. Políticas contables, cambio en estimaciones contables y corrección de errores del capítulo VI. Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, indica:

“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.”

De otra parte, la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable incorporada al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 525 de 2016, y modificado por la Resolución 625 de 2018, establece:

“2.1. Etapas del proceso contable

2.1.1. Reconocimiento

Es la etapa en la cual se incorpora, en el estado de situación financiera o en el estado de resultados (estado de resultado integral en el caso de las empresas), un hecho económico que cumpla la definición de los elementos de los estados financieros (activo, pasivo, patrimonio, ingreso, costo o gasto); que sea probable que genere flujos de entrada o salida de recursos que incorporen beneficios económicos o potencial de servicio; y que sea susceptible de medición monetaria fiable. El reconocimiento de un hecho económico implica identificación, clasificación, medición y registro.

La captura de los datos originados en los hechos económicos se analiza desde la óptica del origen y aplicación de recursos, dando cumplimiento al principio de devengo, es decir que los hechos económicos se deben reconocer 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. (...)

2.1.1.4. Registro

Es la subetapa en la que se generan los comprobantes de contabilidad y se efectúan los asientos en los libros respectivos, utilizando el Catálogo General de Cuentas aplicable a la entidad.

El registro contable materializa la incorporación de los hechos económicos a la información financiera y permite el seguimiento cronológico, la clasificación en cuentas contables como herramientas de acumulación, la aplicación del importe de medición y la centralización de información descriptiva de la operación. Todos los registros quedan soportados a través de los comprobantes de contabilidad y consignados en los libros de contabilidad, permitiendo el control y seguimiento de los recursos de la entidad. (...)

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. (...)

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 del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, un activo es un recurso controlado por la empresa que resulta de un evento pasado y del cual se espera generar beneficios económicos futuros. Un recurso es controlado por una empresa cuando otorga, entre otros, un derecho a usar un bien para producir o vender bienes o servicios, ceder el uso para que un tercero produzca o venda bienes o servicios, convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, beneficiarse de la revalorización de los recursos, o recibir una corriente de flujos de efectivo; en otras palabras, 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.

Para evaluar la existencia del control, una empresa debe tener en cuenta 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, la existencia de un derecho exigible sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso, entre otros. Sin embargo, la titularidad jurídica del recurso no es esencial para determinar la existencia de un activo para la empresa y el control sobre el mismo, en tanto este no es necesariamente suficiente para que cumpla las condiciones.

Con base en lo anterior, se da respuesta a cada una de sus inquietudes, en los siguientes términos:

a. ¿Qué sucede si la escritura se celebra ante notario en la vigencia, y el registro de la operación en la oficina de Instrumentos públicos y la entrega se hacen en otras vigencias; en qué momento la empresa debe reconocer la Permuta en los estados financieros?

Cuando la empresa evidencie que los bienes recibidos cumplen con los parámetros para ser reconocidos como activos, se incorporarán en los estados financieros atendiendo el principio de devengo, donde los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, esto es, cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo, clasificándolos en la categoría que refleje la intención que se tenga sobre los mismos.

Por lo tanto, con independencia del momento en el cual se efectuó el proceso de traspaso de titularidad de los bienes, la permuta se reconocerá cuando efectivamente se traslade el control de los bienes entregados y la empresa tome el control de los bienes recibidos.

b. ¿Cuál es el documento soporte para el registro contable de la permuta por parte de la empresa?

La Norma de proceso contable y sistema documental contable establece que los registros de los hechos económicos deberán estar respaldados por documentos idóneos, a fin de garantizar que la información contable pública sea 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 empresa 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 empresa, tales como, escritos, contratos, facturas de compra, cuentas de cobro, escrituras, entre otros; o de forma interna, los cuales son elaborados por la empresa 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.

Teniendo en cuenta lo anterior y atendiendo al caso particular, es la empresa la encargada de evaluar y definir el soporte contable idóneo que permita el reconocimiento de la permuta.

c. ¿Cuál es el registro contable que debe realizar la Empresa por la permuta, teniendo en cuenta que la entidad aplica el Marco Normativo Resolución 414 de 2014 y aplicó el Instructivo 002 de septiembre 8 de 2014 “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”?

Cuando se transfiera el control de los bienes, la empresa incorporará el bien en la subcuenta y cuenta de la clase 1-ACTIVOS que identifique el bien recibido, y como contrapartida reconocerá la desincorporación del activo entregado mediante un débito en las cuentas y subcuentas que correspondan a la depreciación o amortización acumulada y al deterioro acumulado y un crédito en la subcuenta y cuenta que identifique el bien trasladado. Si hay diferencia, esta será reconocida en el resultado del ejercicio, como ingreso en la

subcuenta 480890-Otros ingresos diversos de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS o gasto en la subcuenta 589090-Otros ingresos diversos de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, según corresponda.

d. ¿Cuáles son las implicaciones si la empresa registrara la operación de permuta en la vigencia que no corresponde y qué incidencias tendría sobre los Estados Financieros Aprobados por el órgano competente?”

Cuando la empresa incorpora un bien en un periodo contable que no corresponde al periodo en el que se cumplen los criterios de reconocimiento como activo, esto genera un error en la información financiera que se deberá corregir atendiendo los términos establecidos en el capítulo VI. Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, en el numeral 5.3. Corrección de errores.

En consecuencia, para corregir el error, la empresa incorporará el bien en la subcuenta y cuenta de la clase 1-ACTIVOS que identifique el bien recibido, y desincorporará el activo entregado mediante un débito en las cuentas y subcuentas que correspondan a la depreciación o amortización acumulada y al deterioro acumulado y un crédito en la subcuenta y cuenta que identifique el bien trasladado. La diferencia se reconocerá en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Adicionalmente, si el activo recibido es susceptible de depreciación y deterioro de valor, la empresa realizará las estimaciones pertinentes y reconocerá un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES (por el valor dejado de reconocer en el periodo contable anterior) y en la subcuenta y cuenta que atañe del grupo 53-DETERIORO, DEPRECIACIONES, AMORTIZACIONES Y PROVISIONES (por el valor que corresponda al periodo en el cual se corrige el error) y un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda de la clase 1-ACTIVO.

Posteriormente, la empresa deberá evaluar la materialidad del error y, en caso de ser material, para efectos de presentación de los estados financieros del periodo actual, la empresa reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error.

CONCEPTO No. 20211100080621 DEL 23-09-2021

| | | |
|---|------------------------|---|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Asuntos no contemplados en una clasificación específica |
| | SUBTEMAS | Reexpresión de estados financieros de periodos anteriores por omisión en el reconocimiento de hechos económicos materiales. |

Doctora
 BLANCA NUBIA CARDONA ARIAS

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211400047612 el 19 de agosto de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Por favor requiero orientación sobre la reexpresión de estados financieros de una entidad pública.”

Mediante correo electrónico del 3 septiembre de 2021, se efectuó la siguiente aclaración:

“La consulta básicamente es para un tema puntual de una omisión de una factura por compra de un activo en el mes de diciembre de 2020, el hecho fue evidenciado posterior al cierre y aprobación de los estados financieros por el máximo órgano. Se trata de una Entidad SECTOR PUBLICO (sic) TERRITORIAL, regida por la resolución 414 de 2014, con participación del estado (sic) más del 90%.”

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP), mediante Resolución 414 de 2014, y modificada mediante Resolución 168 de 2020, contiene las pautas 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. Así las cosas, en el numeral 4, 5 y 6 indica lo siguiente:

“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.

(...)

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.

(...)

5. 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.

(...)

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.

(...)

6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS (...)

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. (...)” (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, 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.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de la información financiera, del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, define que la información financiera es útil a los usuarios cuando en su preparación y presentación se atienden a las características cualitativas de Relevancia y Representación fiel. La información es Relevante cuando, por su magnitud o naturaleza, su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones que toman los usuarios; mientras que existe Representación fiel, si la información es completa, neutral y libre de error significativo, es decir, cuando en la información no hay errores u omisiones materiales. La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios, siendo un aspecto específico de la empresa que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas contables.

Por lo tanto, en función de la cuantía o naturaleza, dentro de la política de materialidad, la empresa podrá determinar para ciertos hechos económicos que no son materiales, la posibilidad de cargar el costo total de adquisición al resultado del periodo, en concordancia con las particularidades de la Entidad Contable Pública. Lo anterior, sin perjuicio de establecer una política operativa para implementar mecanismos de control que considere pertinentes para la gestión, administración y preservación de estos bienes al interior de la empresa.

De otra parte, un bien debe ser incorporado en el Estado de Situación Financiera cuando haya cumplido con las condiciones para su reconocimiento. En el caso de los activos, estos correspondan a recursos controlados por la empresa de los cuales espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre dicho bien, la empresa debe tener en cuenta, no solamente la titularidad legal, sino también, entre otros aspectos, el acceso al mismo, la capacidad para disponer del bien 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, la empresa debió aplicar juicios profesionales para abordar de manera integral la definición de activo y lo establecido en la política contable de materialidad, a fin de registrar los bienes como activos o afectar directamente el gasto en el resultado del periodo.

Si realizado el análisis se evidenció que los bienes cumplían con los parámetros para ser reconocidos como activos, se debieron incorporar atendiendo al principio de Devengo, que requiere que los hechos económicos se reconozcan en el momento en que suceden, esto es, cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo, clasificándolos en la categoría que refleje la intención que tenía la empresa sobre los mismos.

Por lo anteriormente expuesto, es menester manifestar que, si producto de la evaluación estos bienes debieron ser reconocidos y la empresa omitió hacerlo, deberá corregir el error en el periodo actual, aplicando el numeral 5.3. Corrección de errores de la Norma Políticas Contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, de la siguiente manera:

a. Si el bien debía ser reconocido como activo, la empresa debitará la subcuenta y cuenta que corresponda de

la clase 1-ACTIVO y acreditará en la subcuenta y cuenta que corresponda de la clase 2-PASIVO. Adicionalmente, si el activo era susceptible de depreciación, amortización, deterioro de valor o cualquier otra afectación en el resultado del periodo anterior, entonces la empresa debe reconocer estos efectos mediante el débito de la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y el crédito de la subcuenta y cuenta que corresponda de la clase 1-ACTIVO, en la cual se deban reconocer estos conceptos.

b. Si el bien debía ser reconocido como gasto, la empresa debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y acreditará la subcuenta y cuenta que corresponda de la clase 2-PASIVO.

Posteriormente, la empresa debe evaluar la materialidad del error y, en caso de ser material el error, para efectos de presentación de los estados financieros del periodo actual, la empresa debe reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Es decir, en los estados financieros del año 2021 deberá presentar la información comparativa, tanto en la estructura de los estados financieros como en las notas, como si nunca se hubiera cometido el error y revelar la información acerca de esta corrección, atendiendo los requerimientos de la Norma sobre políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

CONCEPTO No. 20211100082591 DEL 07-10-2021

| | | |
|---|------------------------|--|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Asuntos no contemplados en una clasificación específica |
| | SUBTEMAS | Corrección de los asientos en los libros contables de la empresa. Conservación de los soportes contables y libros de contabilidad en medio digital. |

Doctora
 ANGÉLICA MARÍA VARGAS LONDOÑO
 Líder de Programa de Contabilidad
 Centro de Diagnóstico Automotor del Valle Ltda.
 Cali, Valle

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010048332 el 24 de agosto de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“...En la auditoría interna del año 2019 se determinó que los saldos de los libros oficiales de los meses de noviembre y diciembre de 2018 no coincidían con los estados financieros definitivos, para realizar el plan de acción y subsanar este hallazgo se hace necesario corregir o imprimir nuevamente los libros oficiales (llevados de manera física) por estos periodos, nos permitimos realizar las siguientes consultas:”

PREGUNTA 1

“¿Se deben anular los folios de los meses de noviembre y diciembre de 2018 e imprimir nuevamente en el consecutivo actual, teniendo en cuenta que ya se encuentran impresos los libros de los años 2019, 2020 y parte del 2021? ya que de conformidad con el numeral 3 del artículo 57 del Código de Comercio: "ARTÍCULO 57. PROHIBICIONES SOBRE LOS LIBROS DE COMERCIO. En los libros de comercio se prohíbe: ...3) Hacer interlineaciones, raspaduras o correcciones en los asientos. Cualquier error u omisión se salvará con un nuevo asiento en la fecha en que se advirtiere". O ¿Se deben anular los meses de noviembre y diciembre del año 2018 y los años 2019, 2020 y 2021, para no alterar el orden cronológico de los mismos?, de conformidad con el numeral 9.2.3 "Libros de Contabilidad...349. Tratándose de los libros de contabilidad físicos y virtuales, no está permitido alterar el orden o la fecha de los registros contables a que se refieren las operaciones,".

PREGUNTA 2

“¿Qué se entiende por Los libros de contabilidad en medios electrónicos?, ¿estos pueden ser los impresos y generados por el software contable en cualquier momento que sean requeridos? ó (sic) ¿se debe contar con un mecanismo de firma digital para garantizar su integridad de conformidad con el artículo 12 de la Ley 527 de 1999 y al decreto reglamentario 805 de 2013?”

PREGUNTA 3

“De acuerdo con el artículo 175 del Decreto 019 de 2012 ya no es obligatorio el registro de los libros de contabilidad en el registro mercantil, pero de acuerdo al Plan General de Contabilidad Pública los libros principales se oficializan mediante la elaboración de un acta de apertura que suscribirá el representante legal de la entidad contable pública, ¿esta norma sigue vigente y es de estricto cumplimiento? (sic)”

PREGUNTA 4

“De conformidad con el numeral 9.2.4 tenencia, conservación y custodia de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad del Plan General de Contabilidad Pública, y, debido a la situación de aislamiento y trabajo en casa desarrollado por la Emergencia Sanitaria ocasionada por el COVID - 19, ¿es procedente que todos los soportes contables se manejen en PDF y no de manera impresa? ¿Este mecanismo es considerado un medio que garantice su reproducción exacta? (sic)”

CONSIDERACIONES

El Código de Comercio en sus artículos 28, modificado por numeral 7 del artículo 175 del Decreto Ley 019 de 2012, y artículos 56 y 57, establece:

“ARTÍCULO 28: <PERSONAS, ACTOS Y DOCUMENTOS QUE DEBEN INSCRIBIRSE EN EL REGISTRO MERCANTIL> Deberán inscribirse en el registro mercantil:

(...)

7) Los libros de registro de socios o accionistas, y los de actas de asamblea y juntas de socios.

(...)

ARTÍCULO 56. <LIBROS - HOJAS REMOVIBLES - OBLIGATORIEDAD DE NUMERAR>. Los libros podrán ser de hojas removibles o formarse por series continuas de tarjetas, siempre que unas y otras estén numeradas, puedan conservarse archivadas en orden y aparezcan autenticadas conforme a la reglamentación del Gobierno.

Los libros podrán llevarse en archivos electrónicos, que garanticen en forma ordenada la inalterabilidad, la integridad y seguridad de la información, así como su conservación. El registro de los libros electrónicos se adelantará de acuerdo con la reglamentación que expida el Gobierno Nacional.

ARTÍCULO 57. <PROHIBICIONES SOBRE LOS LIBROS DE COMERCIO>. En los libros de comercio se prohíbe:

- 1) Alterar en los asientos el orden o la fecha de las operaciones a que éstos se refieren;
- 2) Dejar espacios que faciliten intercalaciones o adiciones en el texto de los asientos o a continuación de los mismos;
- 3) Hacer interlineaciones, raspaduras o correcciones en los asientos. Cualquier error u omisión se salvará con un nuevo asiento en la fecha en que se advirtiere;
- 4) Borrar o tachar en todo o en parte los asientos, y

5) Arrancar hojas, alterar el orden de las mismas o mutilar los libros, o alterar los archivos electrónicos.”
(Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, la Ley 527 de 1999, por medio de la cual se define y reglamenta el acceso y uso de los mensajes de datos, del comercio electrónico y de las firmas digitales, y se establecen las entidades de certificación y se dictan otras disposiciones, establece las condiciones para la conservación de los libros electrónicos:

“ARTICULO 12. CONSERVACION DE LOS MENSAJES DE DATOS Y DOCUMENTOS. Cuando la ley requiera que ciertos documentos, registros o informaciones sean conservados, ese requisito quedará satisfecho, siempre que se cumplan las siguientes condiciones:

1. Que la información que contengan sea accesible para su posterior consulta.
2. Que el mensaje de datos o el documento sea conservado en el formato en que se haya generado, enviado o recibido o en algún formato que permita demostrar que reproduce con exactitud la información generada, enviada o recibida, y
3. Que se conserve, de haber alguna, toda información que permita determinar el origen, el destino del mensaje, la fecha y la hora en que fue enviado o recibido el mensaje o producido el documento.

No estará sujeta a la obligación de conservación, la información que tenga por única finalidad facilitar el envío o recepción de los mensajes de datos.

Los libros y papeles del comerciante podrán ser conservados en cualquier medio técnico que garantice su reproducción exacta.”

Por su parte, la Ley 594 de 2000 “Por medio de la cual se dicta la Ley General de Archivos y se dictan otras disposiciones”, establece:

“ARTÍCULO 25. De los documentos contables, notariales y otros. El Ministerio de la Cultura, a través del Archivo General de la Nación y el del sector correspondiente, de conformidad con las normas aplicables, reglamentarán lo relacionado con los tiempos de retención documental, organización y conservación de las historias clínicas, historias laborales, documentos contables y documentos notariales. Así mismo, se reglamentará lo atinente a los documentos producidos por las entidades privadas que presten servicios públicos”.

Ahora bien, mediante la Resolución N° 193 de 2016 la CGN expidió el “Procedimiento para la evaluación del control interno contable”, el cual constituye un instrumento para orientar a los responsables de la información financiera de las entidades en la realización de las gestiones administrativas necesarias para garantizar la producción de información financiera que cumpla con las características fundamentales de relevancia y representación fiel a que se refieren los marcos conceptuales de los marcos normativos incorporados en el Régimen de Contabilidad Pública. En el numeral 2.1. y 3.2. del anexo a la citada resolución, se dispone lo siguiente:

“2.1. Marco de referencia del preso contable

2.1.1. Marco normativo del proceso contable

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

2.1.2 Políticas de operación

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

(...)

3.2. Elementos y actividades de control interno para gestionar el riesgo contable

Con el propósito de lograr una información financiera que cumpla con las características cualitativas previstas en los marcos normativos del Régimen de Contabilidad Pública, las entidades deberán observar, como mínimo, los siguientes elementos y actividades.

(...)

3.2.3 Sistema documental

La información debe ser verificable, es decir, debe ser susceptible de comprobaciones y conciliaciones exhaustivas o aleatorias, internas o externas, que acrediten y confirmen su procedencia y magnitud; además, debe aplicar siempre los requerimientos establecidos para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos.

La estructura documental del sistema de contabilidad, la cual fundamenta el requisito de verificabilidad, contribuye de manera integral a la aplicación de los diferentes tipos de control que están definidos constitucional y legalmente.

El hecho de que la contabilidad deba tener una estructura documental, de una parte, le permite a la administración, dejar constancia escrita de los hechos económicos que se han presentado en el transcurso de un tiempo determinado (período contable), lo que respalda, de manera objetiva, la gestión administrativa y el cumplimiento legal de las disposiciones que la regulan, fortaleciendo la transparencia y la confianza pública. De otra parte, la estructura documental permite que los organismos que ejercen control fiscal (Contraloría General de la República, contralorías departamentales y municipales, y demás instituciones de fiscalización

asignadas por la Constitución Política) obtengan las evidencias suficientes y de calidad que los procedimientos y técnicas de fiscalización exigen para efectos de expresar un juicio sobre la información financiera de la cual es responsable el administrador público.

Las entidades deberán estructurar un sistema documental que permita la trazabilidad de los hechos económicos reconocidos durante un periodo contable; para tal evento, deberán definir lo siguiente:

a) Los documentos que soportan los reconocimientos y ajustes posteriores realizados. Estos documentos pueden ser de origen interno o externo, deben contener las relaciones o escritos que respaldan los registros contables de las operaciones que realice la entidad, y se deben archivar y conservar de acuerdo con la tabla de retención documental establecida por la entidad en desarrollo del sistema de control de calidad.

b) Los comprobantes de contabilidad mediante los cuales se llevan a cabo los registros en los libros contables. Estos comprobantes resumen las operaciones de la entidad y se deben elaborar, como mínimo, mensualmente.

c) Los libros auxiliares de contabilidad donde se lleva el registro de las operaciones. En estos libros deben anotarse, en forma cronológica, los comprobantes de contabilidad que sirven de respaldo a las diferentes operaciones de la entidad.

d) El libro diario y el mayor. En el primero, se registran, por día, las operaciones que realiza la entidad y en el segundo, se registran, de forma resumida, los movimientos mensuales de cada una de las cuentas afectadas durante dicho periodo. (Subrayado fuera de texto)

La Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, incorporada al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 525 de 2016, y actualizada por la Resolución 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.

En el caso de documentos impresos, las entidades deberán conservar de manera ordenada los soportes, comprobantes y libros de contabilidad; para tal efecto, deberán tener en cuenta las tablas de retención documental establecidas en desarrollo del sistema de gestión documental.

El término de conservación de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad es de diez (10) años contados a partir de la fecha del último asiento, documento o comprobante, pudiendo utilizar para el efecto, a elección de la entidad, cualquier medio de conservación que garantice su reproducción exacta. Transcurrido este tiempo, la entidad observará las políticas que haya desarrollado para la gestión documental, en el marco de las disposiciones legales que rigen la materia.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

En primer lugar, es importante aclarar que la Contaduría General de la Nación, en el marco de sus competencias constitucionales y legales, expidió el Régimen de Contabilidad Pública en Convergencia con Estándares Internacionales de Información Financiera aplicable a las entidades que conforman el sector público colombiano, en donde se incluye la Resolución 525 de 2016, por la cual se incorpora, al RCP la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, cuya aplicabilidad para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público se dio a partir del año 2016, cuando fue publicada. De acuerdo a lo anterior, la empresa debe aplicar la mencionada Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable incorporada al Régimen de Contabilidad Pública, y no hacer referencia al Plan General de Contabilidad Pública, el cual estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 2017.

Ahora bien, el anexo a la Resolución N° 193 de 2016, por la cual se incorpora el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, define aspectos conceptuales relacionados con el proceso contable, en los que se incluye la elaboración y aprobación del manual de políticas contables, entendido como el conjunto de principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad, para la elaboración y presentación de los estados financieros, considerando su naturaleza y particularidades, guardando coherencia con las políticas generales definidas en el Régimen de Contabilidad Pública. 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.

Así las cosas, de acuerdo con la organización y la ejecución de su proceso contable, el Centro de Diagnóstico Automotor del Valle Ltda., podrá adoptar un conjunto de políticas operativas que describen las diferentes formas en que se desarrollan estas actividades, es decir describen los procedimientos administrativos y contables para facilitar la ejecución del proceso contable al mismo tiempo que asigna las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente.

De conformidad con las consideraciones expuestas, se procede a dar respuesta a sus inquietudes.

PREGUNTA 1

La anulación de los folios de los libros de contabilidad sobre los cuales se detectó que las cifras no coincidían con los estados financieros definitivos de la empresa, debe ser efectuada teniendo en cuenta lo dispuesto en el Artículo 57 del Código de Comercio y cumpliendo los lineamientos para el libro diario y el mayor, en donde las operaciones deben ser registradas de forma diaria en el primero, y en el segundo de forma resumida, los movimientos mensuales de cada una de las cuentas afectadas durante dicho periodo, contemplando a su vez que deben estar de forma cronológica, como lo establece el Procedimiento para la evaluación del control interno contable.

PREGUNTA 2

Sobre el sistema documental contable, la CGN incorporó la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable al Régimen de Contabilidad Pública mediante la emisión de la Resolución N° 525 de 2016, que fue actualizada por la Resolución N° 625 de 2018. En el numeral cinco de esta norma se establecen los lineamientos sobre la conservación de los documentos contables.

Por lo tanto, los libros de contabilidad podrán conservarse impresos o en cualquier 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

Para garantizar la inalterabilidad, integridad, verificabilidad, seguridad y conservación de la información financiera, a través del sistema documental contable, la empresa deberá diseñar e incluir en su manual de políticas operativas una política de conservación que le permita realizar copias de seguridad, de manera que minimice el riesgo por pérdida o daño de la información financiera, y definir los controles internos que permitan garantizar la tenencia, conservación y reproducción de la documentación contable, que deberán estar alineados al Programa de Gestión Documental y al Sistema de Gestión de la Seguridad de la Información establecidos por la empresa.

En concordancia con lo anterior, la empresa deberá atender la política de conservación, reglamentada por el Ministerio de la Cultura, a través del Archivo General de la Nación y el del sector correspondiente cuando sea el caso, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 25 de la Ley 594 de 2000, y la Política de Gobierno Digital definida por el Ministerio de Tecnologías de Información y las Comunicaciones en el Decreto N° 1008 de 2018, que busca, entre otras cosas, crear condiciones de uso confiable en el entorno digital, mediante un enfoque basado en la gestión de riesgos, preservando la confidencialidad, integridad y disponibilidad de la información de las entidades del Estado, y de los servicios que prestan al ciudadano.

PREGUNTA 3

El registro mercantil, de los libros de contabilidad tal como lo establece el Código de Comercio no se hace necesario, toda vez que el Decreto Ley 019 de 2012 eliminó dicha obligación. Asimismo, la Contaduría General de la Nación expidió la Resolución 525 de 2016 con la cual entró en vigencia la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, incorporada al Régimen de Contabilidad Pública y actualizada por la Resolución 625 de 2018. Con la entrada en vigencia de esta Norma, no es indispensable el acta de apertura la cual hace referencia en su consulta, dado que los libros de contabilidad podrán conservarse impresos o en cualquier medio electrónico magnético, óptico o similar, siempre y cuando cumplan con las características de autenticidad, integridad y veracidad.

PREGUNTA 4

Con respecto a los documentos contables, es decir, soportes, comprobantes y libros de contabilidad, estos se pueden encontrar impresos o en archivos electrónicos, este último es un documento que contiene información recibida, generada, enviada y almacenada por medios electrónicos, magnéticos, ópticos o similares, de acuerdo con el sistema documental contable establecido por la administración de la empresa bajo la responsabilidad del Representante Legal.

Por lo tanto, la reproducción de soportes en archivos digitales es válida si así lo ha decidido el Representante Legal como responsable de la administración del sistema documental, de modo que no se hace obligatoria su impresión, pero si debe posibilitarse si alguna circunstancia especial así lo amerita. En efecto, la empresa deberá incluir en el manual de políticas contables, una que trate la forma de reproducción de documentos contables, de esta manera existirá claridad sobre los eventos que pueden encontrarse impresos o en archivos electrónicos.

CONCEPTO No. 20211100082601 DEL 07-10-2021

| | | |
|---|------------------------|---|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Asuntos no contemplados en una clasificación específica |
| | SUBTEMAS | Catálogo General de Cuentas a aplicar por la E.S.P. Electrificadora del Huila S.A. |

Señor
 RODRIGO ANTONIO URREA BELTRÁN
 Neiva, Huila

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211100048382 el 24 de agosto de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El Plan Único de Cuentas de la CGN aplica para las empresas Industriales y Comerciales del estado que prestan servicios de generación, transmisión, distribución y comercialización de energía eléctrica?, de ser así, cuales son las cuentas de ingresos y de recaudos en favor de terceros que se deben aplicar.

En el caso de empresas privadas del sector eléctrico, quien les asigna el Plan Único de cuentas que deben aplicar?, Gracias por la respuesta a mis preguntas que son de interés general.”

Mediante correo electrónico del 31 de agosto de 2021 el consultante informa que el planteamiento de la consulta es sobre la E.S.P. Electrificadora del Huila SA.

CONSIDERACIONES

El Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 628 de 2015 y actualizado por la Resolución 456 de 2017, señala:

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

101. Este Marco Normativo es aplicable a las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública, que se consideran negocio en marcha, que no cotizan en el mercado de valores, que no captan ni administran ahorro del público y que, de acuerdo con la función económica que cumplen, se clasifican como empresa.

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

Mediante la Resolución N°414 de 2014 y sus modificaciones se incorpora al RCP el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, en donde se indica:

“ARTÍCULO 1°. Incorporar, como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, dispuestos en el anexo de la presente resolución.

ARTÍCULO 2°. Ámbito de aplicación. El Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, dispuestos en el anexo de la presente Resolución, serán aplicados por las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y que tengan las siguientes características: que no coticen en el mercado de valores, que no capturen 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. “

Por su parte, la Resolución N°139 de 2015, “Por la cual se incorpora, como parte del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco para las 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”, indica:

“ARTÍCULO 1°. Incorporar, como parte de Régimen de Contabilidad Pública, el Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, el cual está conformado por: el Marco Conceptual; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

PARÁGRAFO 1. El Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, a que hace referencia el presente artículo, corresponden al anexo de la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones.”

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 Ahorros de Público, anexo a la resolución 414 de 2014, expone:

“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.

(...)

6.2.2. Reconocimiento de pasivos

75. Se reconocen como pasivos, las obligaciones presentes que tenga la empresa, que hayan surgido de eventos pasados y para cuya liquidación la empresa deba desprenderse de recursos que incorporan

76. Las obligaciones derivadas de contratos sin ejecutar no se reconocen como pasivos, dado que la obligación presente surge y, por ende, se reconoce en el momento en que el deudor tiene la obligación de pagar y el acreedor tiene el derecho a exigir el pago.”

De igual forma, el Marco Normativo para la 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 Ahorros de Público, anexo a la resolución 414 de 2014 y sus modificaciones establece:

“1. INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS

1.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de actividades ordinarias aquellos que se originan por la venta de bienes, la prestación de servicios o el uso que terceros hacen de activos, los cuales producen intereses, derechos de explotación, 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.

1.1.1. Ingresos por venta de bienes

3. Se reconocerán como ingresos por venta de bienes los recursos obtenidos por la empresa en el desarrollo de actividades de comercialización de bienes adquiridos o producidos.

4. Los ingresos de actividades ordinarias procedentes de la venta de bienes se reconocerán en los estados financieros cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- a) la empresa ha transferido al comprador, los riesgos y ventajas significativos derivados de la propiedad de los bienes;
- b) la empresa no conserva para sí, ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos (en el grado usualmente asociado con la propiedad) ni retiene el control efectivo sobre estos;
- c) el valor de los ingresos puede medirse con fiabilidad;
- d) es probable que la empresa reciba los beneficios económicos asociados con la transacción; y
- e) los costos en los que se haya incurrido, en relación con la transacción, pueden medirse con fiabilidad.

5. Los ingresos y los costos relacionados con una misma transacción o evento se reconocerán de forma simultánea. No obstante, los ingresos no se reconocerán cuando los costos correlacionados no puedan medirse con fiabilidad; en tal caso, cualquier contraprestación ya recibida por la venta de los bienes se reconocerá como un pasivo.

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)

El Catalogo General de Cuentas (CGN), incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 139 de 2015 y sus modificaciones, describe la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, así: “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.”

En el referido CGC, se establece que dicha cuenta se debita por el valor del pago efectuado a la entidad pública, entidad privada o persona natural y se acredita por el valor de los recursos recaudados en efectivo que son de propiedad de otras entidades públicas, entidades privadas o personas naturales.

CONCLUSIONES

Por mandato constitucional y legal contemplado en el Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia y en el artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la CGN le están asignadas entre otras, las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general, determinar los principios, políticas y normas contables que deben regir en el país para el sector público, así como emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la CGN. Razón por la cual, este pronunciamiento solo hará referencia a los Marcos Normativos expedidos por la CGN que deben ser aplicados por las entidades de gobierno y empresas públicas, en especial a estas últimas.

Así las cosas, es pertinente precisar que, en el marco de sus competencias constitucionales y legales, la CGN desarrolló el proyecto de modernización de la regulación contable pública, y como parte de este proceso emitió la Resolución 414 de 2014, por la cual se incorporó al RCP, el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, conformado por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la 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.

Por lo anterior, una vez verificado el listado de las entidades sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, con corte al 30 de agosto de 2021, se observa que la E.S.P. Electrificadora del Huila 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. El Catálogo General de Cuentas que debe ser utilizado por estas empresas, fue incorporado al RCP por la Resolución 139 de 2015 y sus modificaciones, y podrá ser consultado en la página web www.contaduria.gov.co en la ruta RCP > RCP en convergencia con NIIF – NICSP > Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público > Catálogo General de Cuentas.

Ahora bien, sobre el tratamiento contable de los ingresos, la empresa deberá aplicar los lineamientos señalados en las normas contenidas en el Capítulo IV. Ingresos 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. Las cuentas contables para el reconocimiento de los ingresos dependerán de la naturaleza de estos, por lo que le corresponde a la empresa evaluar cada caso particular.

Por su parte, los recaudos a favor de terceros, por tratarse de recursos en efectivo recaudados por la empresa que son de propiedad de otras entidades públicas, entidades privadas o personas naturales, se registrarán en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

CONCEPTO No. 20211100084421 DEL 14-10-2021

| | | |
|---|------------------------|---|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Entidades de Gobierno |
| | TEMAS | Asuntos no contemplados en una clasificación específica |
| | SUBTEMAS | Tratamiento contable de la porción de terreno entregado por el Ministerio de Defensa a Indumil mediante contrato de comodato. Tratamiento contable del tercer piso entregado por Indumil al Ministerio de Defensa mediante contrato de comodato. |

| | | |
|---|------------------------|---|
| 2 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Asuntos no contemplados en una clasificación específica |
| | SUBTEMAS | Tratamiento contable de la porción de terreno entregado por el Ministerio de Defensa a Indumil mediante contrato de comodato. Tratamiento contable del tercer piso entregado por Indumil al Ministerio de Defensa mediante contrato de comodato. |

Doctora
 CLARA INÉS CHIQUILLO DÍAZ
 Directora de Finanzas
 Ministerio de Defensa Nacional
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010048862 el día 27 de agosto de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Teniendo en consideración las diferencias presentadas en la aplicación del juicio profesional por parte de los auditores de la CGR y los funcionarios de las entidades involucradas, con toda atención me permito solicitar a la Señora Subcontadora General y de Investigación de la Contaduría General de la Nación tenga a bien emitir concepto contable para el reconocimiento de una porción de terreno y de un piso de una edificación, entregados y recibidos bajo las siguientes condiciones:

Antecedentes:

TERRENO

El Ministerio de Defensa Nacional – MDN (Entidad de Gobierno) suscribió un contrato de comodato No. 016 de abril 10 de 1984 con la Industria Militar – INDUMIL (empresa que no cotiza en el mercado de valores, y que no capta ni administra ahorro del público), mediante el cual entregó una porción de terreno del Compendio CAN destinado específicamente para “Construcción de un Edificio de cinco pisos que destinará al servicio de Oficinas. En consecuencia, INDUMIL será la única persona que podrá ocupar, programar y en general hacer uso legítimo de las edificaciones que construya”. Subrayado fuera de texto.

Adicionalmente al contrato suscrito, el Ministerio de Defensa Nacional e Indumil generan un acta de conciliación entre las áreas financieras para el cierre de cada vigencia, la cual considerando las particularidades del terreno (Terreno englobado, proporcionalidad, entidad que asume el control y los riesgos del sobre el inmueble), establecen de común acuerdo los siguientes compromisos: “El Ministerio de Defensa Nacional registra en Propiedad Planta y equipo –el valor total del Terreno y revelará en Notas el Contrato de Comodato de la porción entregada a INDUMIL” y “La Industria Militar “INDUMIL revelará en Notas la Porción del Terreno que tienen en Comodato con el Ministerio de Defensa Nacional”.

Por su parte, La Contraloría General de la República en la Auditoría 2020 realizada a este Ministerio comunicó el siguiente hallazgo:

Hallazgo No.2: “... La Unidad de Gestión General del Ministerio de Defensa Nacional tiene reconocido en sus estados financieros la totalidad del terreno que corresponde a un total de 88.701,67 metros cuadrados metros por valor de \$158.639.399.503. Dentro de los cuales se encuentran los 8.195,13 m2 que se entregaron a INDUMIL producto del contrato de comodato 016 de 1984.

Contrariando el numeral 6.1.1. Definición de activos establecida en el Marco Conceptual para la preparación y presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, la cual manifiesta que los activos “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”. Lo anterior se presenta por debilidades de control interno contable generando con esto una sobrestimación en la cuenta 160501 Terrenos por valor de \$14.658.280.514 y su correspondiente contrapartida en la cuenta 3110 Resultados del ejercicio por el mismo valor”.

Por otra parte, es importante mencionar que el terreno sobre el que se encuentra construido el edificio de INDUMIL forma parte del total del terreno que hace parte del proyecto “Plan parcial de renovación urbana CIUDAD CAN”.

1 Consulta:

¿Qué criterios derivados del nuevo Marco Normativo contable deben tener en cuenta las Entidades del Sector Defensa involucradas, para que, en ejecución del Plan de Mejoramiento se subsane el hallazgo informado por el ente de control, relacionado con el área parcial del terreno del MDN, en la que se encuentran las instalaciones de INDUMIL?

EDIFICACION

El Ministerio de Defensa Nacional – MDN suscribió un contrato de comodato No. 171 de 2018, mediante el cual la Industria Militar - Indumil entregó el tercer piso del edificio ubicado en la Calle 44 No. 54 – 11 de la Ciudad de Bogotá, cuya destinación es única y exclusivamente para el funcionamiento de las oficinas del Despacho del ministro, viceministerios y secretarios del Ministerio de Defensa Nacional. Adicionalmente al contrato suscrito, el Ministerio de Defensa Nacional e Indumil suscribieron un acta de conciliación entre las áreas financieras para el cierre de cada vigencia, la cual considerando las particularidades de la edificación (proporcionalidad, condiciones de uso, entidad que asume el control y los riesgos del sobre el inmueble, temporalidad), establecen de común acuerdo los siguientes compromisos: “La Industria Militar “INDUMIL” registra en Propiedad Planta y equipo –el valor total de la Edificación y revelará en Notas el Contrato de Comodato de la porción (piso tres) entregada al Ministerio de Defensa Nacional”.

De otra parte, la Contraloría General de la República en la Auditoría 2020 realizada a este Ministerio comunicó el siguiente hallazgo:

Hallazgo No.3 Comodato No 171 de 2018 Bienes recibidos en comodato- Edificación "... se concluye que éste cumple con las condiciones para ser reconocido como activo por parte de la entidad, porque tiene el control del mismo, asume los riesgos del bien y obtiene los beneficios económicos. Sin embargo, no se encuentra reconocido en los estados financieros del Ministerio de Defensa contraviniendo el numeral 6.1.1. Definición de activos establecida en el Marco Conceptual para la preparación y presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno.

Lo anterior se presenta por debilidades en el sistema de control interno contable, generando con ello una subestimación en la cuenta 164028 Edificaciones de propiedad de terceros por valor de \$2.059.420.349 tomando como referencia el valor total de la edificación reconocida por INDUMIL y su contrapartida en el 3110 Resultados del ejercicio por el mismo valor..."

Cabe indicar que, las oficinas del tercer piso en el edificio de INDUMIL se encuentran asignadas temporalmente a MINDEFENSA, dado que se encuentran incluidas en el predio de mayor extensión que hace parte del proyecto "Plan parcial de renovación urbana CIUDAD CAN".

2 Consulta:

¿Qué criterios derivados del nuevo Marco Normativo contable deben tener en cuenta las Entidades del Sector Defensa involucradas, para que, en ejecución del Plan de Mejoramiento se subsane el hallazgo informado por el ente de control, relacionado con el área parcial del edificio de INDUMIL en el que funcionan los despachos de la alta dirección del MDN?"

CONSIDERACIONES

Consideraciones generales:

El artículo 2200 de la Ley 84 de 1873 establece:

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

Este contrato no se perfecciona sino por la tradición de la cosa."

Marco Normativo para Entidades de Gobierno:

El Marco Conceptual para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución 533 de 2015 y modificado por la Resolución 167 de 2020, señala:

"5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

40. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta debe primar cuando exista conflicto con la forma legal que da origen a los mismos. (...)

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.

51. Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a i) los efectos de las condiciones desfavorables que afectan negativamente el potencial de servicio del activo o su capacidad 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 o la prestación del servicio por parte de este.

52. Los activos de una entidad proceden de transacciones u otros sucesos ocurridos en el pasado. Las entidades pueden obtener los activos mediante una transacción de intercambio, por un desarrollo interno o producto de transacciones sin contraprestación incluidas en el ejercicio del poder soberano. 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.

53. El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

54. Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo corresponden a la capacidad que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad para reducir la salida de los flujos futuros de efectivo.

55. Los beneficios económicos futuros pueden fluir por diferentes vías; por ejemplo, un activo se puede intercambiar por efectivo o por otros activos o servicios; utilizar para liquidar un pasivo, distribuir excedentes o utilidades de la entidad; o utilizar aisladamente o en combinación con otros activos para la producción de bienes o la prestación de servicios de los cuales se va a obtener una contraprestación. (...)

60. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, la entidad debe realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.” (Subrayado fuera del texto)

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

El Marco Conceptual para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público anexo a la Resolución 414 de 2014 y modificado por la Resolución 168 de 2020, señala:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

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. (...)

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.

51. 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.

52. Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo corresponden a la capacidad que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios pueden también traducirse en la capacidad para reducir la salida de flujos futuros de efectivo.

53. Los beneficios económicos futuros pueden fluir por diferentes vías; por ejemplo, un activo se puede intercambiar por efectivo o por otros activos o servicios; utilizar para liquidar un pasivo, distribuir utilidades o excedentes de la empresa; o utilizar aisladamente o en combinación con otros activos para la producción o venta de bienes o servicios de los cuales se va a obtener una contraprestación.

54. Existe una asociación muy estrecha entre un desembolso y la generación de un activo, aunque no tienen que coincidir necesariamente. Por tanto, si la empresa realiza un desembolso, este hecho puede suministrar evidencia de la posibilidad de obtener beneficios económicos, pero no es una prueba concluyente de la existencia de una partida que satisfaga la definición de activo. De igual manera, la ausencia de un desembolso no impide que se reconozca un activo; así, por ejemplo, los recursos que han sido transferidos sin contraprestación a la empresa pueden satisfacer la definición de activo.

55. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, la empresa debe realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con los marcos conceptuales para entidades de gobierno y empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, los 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, las partes deberán evaluar el trasfondo de su clausulado y 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, quién tiene el derecho de propiedad de los recursos, cuál es la contraprestación directa por parte del contratista, recursos o bienes entregados únicamente para su administración, la existencia de condiciones que de no cumplirse implican la devolución de los recursos, entre otros.

Por lo anterior, frente a su consulta, se precisa que el comodato o préstamo de uso, es un contrato que permite a una entidad (la comodante) entregar un bien mueble o inmueble para que otra (la comodataria) haga uso del mismo sin exigir contraprestación, con la única obligación de restituir el bien después de transcurrido el periodo acordado.

En el desarrollo de este tipo de contrato corresponde a los participantes determinar a partir del juicio profesional de las personas a cuyo cargo se encuentre el proceso contable, 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 correcto reconocimiento de los hechos económicos.

Adicionalmente, entre los aspectos a considerar se encuentra el control, el cual 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. Para establecer cuál de las dos entidades tiene el control de los activos objeto de consulta, a fin de proceder con su reconocimiento en el estado de 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.

Cada uno de estos aspectos constituye un indicio de la existencia de control sobre el recurso, que si bien no son factores concluyentes, su identificación y análisis puede contribuir y apoyar la decisión de si corresponde reconocer o no un activo.

Una vez efectuada la anterior evaluación, se debe identificar en cuál de las siguientes situaciones se enmarca el caso particular:

a. Transferencia del control de los bienes a la comodataria, caso en el cual será esta la que reconozca el activo en su situación financiera.

Cuando por esencia económica la comodataria sea quien obtenga sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio de los activos derivados de su uso durante la mayor parte de su vida económica, además de existir otros aspectos que permiten concluir que la comodataria es quien controla los bienes, aun cuando la forma legal del contrato de comodato puede significar que la comodataria no adquiera la titularidad jurídica sobre estos, se reconocerá el hecho económico como una transferencia en el caso de una entidad de gobierno, o subvención en el caso de una empresa no cotizante.

Por lo anterior, la comodante debe desincorporar el activo por cuanto no representa un recurso controlado, 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 comodante registrará la diferencia debitando la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, en caso de que la entrega se realice por parte de una entidad de gobierno a otra entidad de gobierno, o la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5424-SUBVENCIONES, en caso de que la subvención se realice por parte de una empresa a una entidad de gobierno o cuando la transferencia se realice por parte de una entidad de gobierno a una empresa.

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), tratándose de una entidad de gobierno y una empresa no cotizante.

Por su parte, la comodataria incorporará estos activos en su información contable mediante un débito en la subcuenta y cuenta del activo que represente su naturaleza y el uso previsto para el bien, y un crédito en la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, en caso de que sea una entidad de gobierno la que recibe el bien, o la subcuenta 443007- Subvención por asunción de deudas de la cuenta 4430-SUBVENCIONES, en caso de que sea una empresa no cotizante la que recibe el bien; y deberá aplicar los criterios del marco normativo aplicable.

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 transferencia o subvención, deberá reconocer un activo diferido en la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS, tratándose de una entidad de gobierno, o en la subcuenta 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS, en el caso de una empresa no cotizante, dicho activo se amortizará con el cumplimiento de las condiciones establecidas.

b. Entrega de bienes a la comodataria, sin transferir el control.

Cuando por esencia económica, la comodante no transfiera sustancialmente los beneficios económicos futuros o potencial de servicios de los activos por un tiempo sustancial a la vida económica del bien, además de no existir otros aspectos que permiten concluir que la comodataria es la entidad que controla los bienes, la entidad comodataria deberá revelar el hecho económico en las notas de sus estados financieros, sin incorporar los bienes en su situación financiera.

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 misionales, según lo contemplado en la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente.

CONCEPTO No. 20211100084431 DEL 14-10-2021

| | | |
|----------|----------------------------|---|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público. |
| | TEMAS | Asuntos no contemplados en una clasificación específica |
| | SUBTEMAS | Corrección de errores de periodos anteriores por la utilización de una tasa de cambio errónea en el registro de la adquisición de dólares desde una cuenta bancaria del exterior. |

Doctora
 MARGARITA ESTELLA HERNÁNDEZ ARIAS
 Profesional Especializado
 Subgerencia Financiera
 Empresa de Licores de Cundinamarca
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010049502, el 01 de septiembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se indica lo siguiente:

“La empresa posee en una entidad financiera una cuenta bancaria en el exterior, la moneda de operación es el dólar, mensualmente se registra la diferencia en cambio de acuerdo a la tasa representativa del mercado establecida por la Superintendencia financiera del día en que se realiza la operación económica.

En una vigencia anterior, se adquirieron unos dólares desde la cuenta bancaria del exterior, y se registró la diferencia en cambio dentro del mismo mes a una tasa representativa que no correspondía, por lo anterior solicitamos concepto relacionado con lo siguiente:

1. *¿Qué tasa representativa del mercado se debe tomar para realizar el ajuste en la vigencia actual por diferencia en cambio?*
2. *¿Cuál es el efecto del ajuste sobre los estados financieros de vigencias anteriores y qué consideraciones se deben tener en cuenta en relación con la materialidad de la cifra?*
3. *¿Qué otros aspectos recomiendan a la entidad observar para la situación en mención?”*

Mediante llamada telefónica con la Subdirección Financiera de la Empresa de Licores de Cundinamarca el día 12 de octubre de 2021, se aclara que al final del periodo contable anterior no se realizó la reexpresión de las partidas monetarias en moneda extranjera con la tasa de cambio en la fecha del cierre del periodo.

CONSIDERACIONES

La norma de Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera, de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos anexas a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, señala:

“1. EFECTOS DE LAS VARIACIONES EN LAS TASAS DE CAMBIO DE LA MONEDA EXTRANJERA

1. Cuando la empresa realice transacciones en moneda extranjera, conversión de estados financieros de negocios en el extranjero o conversión de sus estados financieros a una moneda de presentación distinta a la moneda funcional, aplicará los criterios de esta Norma. La moneda funcional corresponderá al peso colombiano.

1.1. Transacciones en moneda extranjera

2. Una transacción en moneda extranjera es toda transacción cuyo valor se denomina o exige su liquidación en una moneda diferente al peso colombiano. Entre estas transacciones se incluyen aquellas en las que la empresa compra o vende bienes o servicios cuyo precio se denomina en una moneda extranjera y aquellas en las que presta o toma prestados fondos que se liquidan en una moneda extranjera.

1.1.1. Reconocimiento inicial

3. Toda transacción en moneda extranjera se reconocerá utilizando el peso colombiano. Para tal efecto, la tasa de cambio de contado en la fecha de la transacción se aplicará al valor en moneda extranjera. La tasa de cambio de contado es la tasa del valor actual de la moneda funcional en la fecha de la transacción. La fecha de una transacción es la fecha en la cual dicha transacción cumple las condiciones para su reconocimiento como un elemento de los estados financieros.

1.1.2. Reconocimiento de las diferencias de cambio

4. Al final de cada periodo contable, las partidas monetarias en moneda extranjera se reexpresarán utilizando la tasa de cambio en la fecha del cierre del periodo. Las partidas no monetarias en moneda extranjera que se midan en términos del costo se reexpresarán utilizando la tasa de cambio en la fecha de la transacción y las que se midan al valor razonable o al costo de reposición se convertirán utilizando las tasas de cambio en la fecha en que se mida ese valor.

5. Las diferencias en cambio que surjan al liquidar las partidas monetarias o al reexpresar las partidas monetarias a tasas de cambio diferentes de las utilizadas para su reconocimiento inicial, se reconocerán como ingreso o gasto en el resultado del periodo. Las diferencias en cambio que surjan al reexpresar partidas no monetarias medidas al valor razonable o al costo de reposición, se reconocerán como ingreso o gasto en el resultado del periodo como parte de la variación del valor que ha tenido la partida durante el periodo contable.

(...)”. (Subrayado fuera de texto)

Por otra parte, el numeral 5.3. Corrección de errores de 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.

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 anteriores consideraciones, se concluye lo siguiente:

1. ¿Qué tasa representativa del mercado se debe tomar para realizar el ajuste en la vigencia actual por diferencia en cambio?

De acuerdo con la norma de Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera, al final de cada periodo contable, las partidas monetarias en moneda extranjera se deben reexpresar utilizando la tasa de cambio en la fecha del cierre del periodo. Por lo tanto, si la entidad hubiera efectuado la reexpresión de las partidas monetarias en moneda extranjera al final del periodo contable anterior, el error en la utilización de una tasa de cambio que no correspondía para el reconocimiento de la adquisición de los dólares hubiera quedado subsanada al cierre de esa vigencia.

Ahora bien, dado que al final del periodo contable anterior no se realizó la reexpresión de las partidas monetarias en moneda extranjera con la tasa de cambio en la fecha del cierre del periodo, la empresa deberá corregir el error en el periodo actual utilizando la tasa de cambio en la fecha del cierre del periodo contable anterior, ajustando la partida monetaria contra los resultados de ejercicios anteriores, afectando la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

2. ¿Cuál es el efecto del ajuste sobre los estados financieros de vigencias anteriores y qué consideraciones se deben tener en cuenta en relación con la materialidad de la cifra?

El ajuste por corrección de errores de periodos anteriores, sean materiales o no, se debe reconocer en el periodo en el que se descubre el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este, y reconociendo el efecto de la corrección del error en los resultados de ejercicios anteriores.

Para efectos de la presentación de los estados financieros del periodo corriente, la empresa deberá evaluar la materialidad del error contable para determinar si se debe efectuar la reexpresión retroactiva de la información comparativa afectada por el error. Por lo tanto, si el hecho económico es material, se deberá efectuar la reexpresión de manera retroactiva para la información comparativa afectada por el error, observando lo dispuesto en la norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores. De no tratarse de un hecho económico material, procederá únicamente el registro de la corrección del error de periodos anteriores en el periodo corriente y las respectivas revelaciones en las notas a los estados financieros.

Debe tener en cuenta que en caso de efectuar reexpresión de manera retroactiva de la información comparativa afectada por el error, la empresa deberá revelar en los estados financieros del periodo corriente 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.

3. ¿Qué otros aspectos recomiendan a la entidad observar para la situación en mención?

Es necesario precisar que todas las operaciones realizadas por las empresas públicas deberán ser reconocidas en pesos colombianos. Así las cosas, las transacciones en moneda extranjera que la empresa realice con terceros deberán convertirse a pesos colombianos utilizando la tasa de cambio de contado en la fecha de la transacción, es decir, la tasa de cambio de la fecha en la cual el hecho económico cumple con los requisitos para su reconocimiento.

Con posterioridad, la empresa debe tener en cuenta que, a final de cada periodo contable, las transacciones en moneda extranjera y convertidas a pesos colombianos se deben reexpresar, conforme se indica en la norma de Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera, a fin de reconocer el correspondiente gasto o ingreso por diferencia en cambio.

CONCEPTO No. 20211100087301 DEL 28-10-2021

| | | |
|---|------------------------|---|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Entidades del Gobierno |
| | TEMAS | Asuntos no contemplados en una clasificación específica |
| | SUBTEMAS | Tratamiento contable de los activos que construye el concesionario, así como de las reparaciones menores y mayores de los mismos, a través de contratos de concesión. |

| | | |
|---|------------------------|---|
| 2 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Asuntos no contemplados en una clasificación específica |
| | SUBTEMAS | Tratamiento contable de los activos que construye el concesionario, así como de las reparaciones menores y mayores de los mismos, a través de contratos de concesión. |

Señor
 HERNÁN ALIRIO GÓMEZ HURTADO
 Jefe Administrativo
 Auriga & Asesores S.A.S.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211400051182, el 10 de septiembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En un contrato de concesión, el concesionario recibe del concedente unos activos para su usufructo y prestar (sic) el servicio

El concesionario está obligado a construir algunos y a su mantenimiento de otros.

Cual (sic) debería (sic) ser el tratamiento contable para el concesionario de los activos que construya para el servicio y que debe devolverlos al finalizar el contrato. Igualmente de las reparaciones menores y mayores de los mismos.”

Se realizó solicitud el día 04 de octubre de 2021, a través de correo electrónico, para ampliar información respecto a las entidades que suscribieron el contrato de concesión objeto de la consulta, pero no se obtuvo respuesta a la fecha.

CONSIDERACIONES

Las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución No. 425 del 2019, y modificadas por la Resolución No. 218 de 2020, en el Capítulo V. Otras normas, señalan:

“1. ACUERDOS DE CONCESIÓN DESDE LA PERSPECTIVA DE LA ENTIDAD CONCEDENTE

1. Un acuerdo de concesión es un acuerdo vinculante entre una entidad concedente y un concesionario, en el que este último utiliza o explota un activo en concesión o un derecho para proporcionar un servicio en nombre de la entidad concedente o para desarrollar una actividad reservada a la entidad concedente, a cambio de una contraprestación por la inversión realizada, por los servicios prestados o por la actividad desarrollada, durante el plazo del acuerdo de concesión, aunque en ocasiones se pueda generar una contraprestación a favor de la entidad concedente. También se consideran acuerdos de concesión aquellos acuerdos vinculantes mediante los cuales el concesionario utiliza o explota un activo en concesión o un derecho, para uso privado.

2. La entidad concedente es aquella que tiene el control de los activos en concesión, de los cuales espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, y que asume los riesgos y pasivos asociados a dichos activos. Lo anterior, con independencia de que la entidad concedente tenga la titularidad legal de los activos en concesión o suscriba el acuerdo de concesión. Por su parte, los activos en concesión son aquellos utilizados en la prestación del servicio o para uso privado, los cuales pueden ser proporcionados por el concesionario o por la entidad concedente. En el primer caso, el concesionario puede construir, desarrollar o adquirir dichos activos. En el segundo caso, los activos en concesión pueden estar relacionados con activos existentes de la entidad concedente o con la mejora o rehabilitación que se les haga a estos.

1.1. Reconocimiento y medición de activos en concesión

3. La entidad concedente reconocerá los activos proporcionados por el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de la entidad concedente que, de forma individual o agrupada, se consideren materiales, siempre y cuando esta u otra del mismo sector: a) controle o regule los servicios que debe proporcionar el concesionario con el activo, los destinatarios o el precio de los mismos; y b) controle (a través de la propiedad, del derecho de uso o de otros medios) cualquier participación residual significativa en el activo al final del plazo del acuerdo de concesión. La entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar los activos, las mejoras y rehabilitaciones que, dada su materialidad, deban ser objeto de aplicación de esta Norma.

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. La entidad concedente medirá los activos construidos, desarrollados o adquiridos por el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de la entidad concedente al costo, esto es, por los valores directamente atribuibles a la construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación del activo para que pueda operar de la forma prevista, incluyendo el margen del concesionario por tales conceptos, de conformidad con los términos del acuerdo. La entidad concedente reclasificará los activos entregados al concesionario como activos en concesión, por el valor en libros.

6. Si la entidad concedente no cuenta con información de valores específicos para separar los activos que proporcione el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de esta, de los gastos que la entidad concedente asuma por la operación y mantenimiento de los activos en concesión, empleará técnicas de estimación para establecer el valor de los activos y gastos.

7. Con posterioridad al reconocimiento, los activos en concesión se medirán de acuerdo con lo definido en las normas de Propiedades, planta y equipo, Bienes de uso público o Activos intangibles, según corresponda. (...)

1.3. Reconocimiento de ingresos y de gastos generados por la operación y mantenimiento del activo en concesión

21. Los ingresos por la explotación de los activos en concesión, así como los gastos relacionados con la operación y mantenimiento de dichos activos serán reconocidos por la entidad concedente en la proporción que tenga del derecho o que asuma de la obligación, respectivamente, afectando las cuentas por cobrar y las cuentas por pagar, según corresponda.

1.4. Reconocimiento de ingresos y de gastos generados en el desarrollo de una actividad reservada a la entidad concedente

22. Los ingresos y gastos asociados con el desarrollo de una actividad reservada a la entidad concedente se reconocerán en el periodo en que estos se generen, afectando, respectivamente, las cuentas por cobrar y las cuentas por pagar. (...) (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexas a la Resolución No. 426 del 2019, y modificadas por la Resolución No. 219 de 2020, en el Capítulo V. Otras normas, indican:

“3. ACUERDOS DE CONCESIÓN DESDE LA PERSPECTIVA DE LA EMPRESA CONCEDENTE

1. Un acuerdo de concesión es un acuerdo vinculante entre una empresa concedente y un concesionario, en el que este último 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. (...)

3.3. Reconocimiento de ingresos y de gastos generados por la operación y mantenimiento del activo en concesión

22. Los ingresos por la explotación de los activos en concesión, así como los gastos relacionados con la operación y mantenimiento de dichos activos serán reconocidos por la empresa concedente en la proporción que tenga del derecho o que asuma de la obligación, respectivamente, afectando las cuentas por cobrar y las cuentas por pagar, según corresponda. (...)" (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

En atención a que no fue posible establecer las entidades que actúan en el contrato de concesión objeto de la consulta, para determinar si el tratamiento contable correspondía a entidades sujetas al Marco Normativo

para Entidades de Gobierno o al Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, a continuación, se da el tratamiento que debe realizar el concesionario en ambos casos.

De conformidad con las consideraciones expuestas, y teniendo en cuenta los lineamientos dados por las normas de Acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente y Acuerdos de concesión desde la perspectiva de la empresa concedente, corresponde a la concedente el reconocimiento de los activos que se encuentran en concesión, ya sean estos entregados por la concedente o construidos, desarrollados o adquiridos por el concesionario. De igual manera, la entidad o empresa concedente reconoce la mejora o rehabilitación de los activos existentes que realice el concesionario.

Por lo anterior, el concesionario no reconocerá en ningún caso los bienes que sean construidos o adquiridos, así como las mejoras o rehabilitación de activos existentes, como parte de la ejecución de contratos de concesión.

En relación con las reparaciones menores y mayores de los activos en concesión que efectúe el concesionario, que no correspondan a mejoras o rehabilitaciones de estos, serán reconocidas por la entidad o empresa concedente en la proporción que asuma de la obligación. En ese sentido, corresponde al concesionario reconocer los gastos por las reparaciones no asumidas por la entidad o empresa concedente.

Si el contrato de concesión es con una entidad de gobierno para el desarrollo de una actividad reservada a la entidad concedente, el concesionario no reconocerá los gastos y cuentas por pagar por las reparaciones realizadas siempre que estas se encuentren asociadas con el desarrollo de la actividad.

CONCEPTO No. 20211100088761 DEL 04-11-2021

| | | |
|----------|----------------------------|--|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Publico |
| | TEMAS | Asuntos no contemplados en una clasificación específica |
| | SUBTEMAS | Tratamiento contable del modelo financiero de un contrato suscrito por la empresa Gestión Energética Integral de la Sabana S.A.S (GETSA) con la Alcaldía de Tocancipá, aprobado en un proceso licitatorio. |

Doctora
 YERALDIN VILLAMIL ORTÍZ
 Directora Financiera y Administrativa
 Inzett S.A.S.
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010052092, el 20 de septiembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

Emitir concepto respecto a si es correcto que la empresa Gestión energética Integral de la Sabana S.A.S (GETSA) reconozca como un activo intangible contra el superávit por valorización (patrimonio) los flujos de efectivo futuros traídos a valor presente de un contrato firmado con la Alcaldía de Tocancipá por un plazo de 30 años, en razón a que la empresa posee unos derechos adquiridos a través de un modelo financiero aprobado en un proceso licitatorio. Adicionalmente, señala que, en relación con la solicitud de envío del contrato a la CGN, se indica que no se adjunta "...sino los Estatutos puesto que es una sociedad".

Sobre el particular, es necesario destacar que GETSA y el Municipio de Tocancipá realizaron las siguientes solicitudes, las cuales fueron resueltas por este ente regulador, como se muestra a continuación:

1) Para el caso de GETSA, el doctor Julio Cesar Peña Mosquera, Representante Legal de GETSA, elevó consulta a la CGN con radicado N° 20211400025072, del 15 de abril de 2021, sobre: (i) el régimen contable que una empresa de servicios públicos de economía mixta del sector público debe aplicar, teniendo en cuenta que el parágrafo 2 del artículo 2º de la Resolución 414 de 2014 señala que "Las sociedades de economía mixta y las que se asimilen, en las que la participación del sector público, de manera directa o indirecta, sea igual o superior al 50% e inferior al 90% podrán optar por aplicar el marco normativo anexo al Decreto 3022 de 2013...", y (ii) si el reconocimiento contable del contrato traído a valor presente corresponde a un activo intangible contra el superávit de valorización en el patrimonio.

Para dar respuesta a la consulta, la CGN solicitó el contrato antes mencionado mediante correo electrónico con fecha 28 de abril. Dicha solicitud fue respondida por el doctor Julio Cesar Peña Mosquera el día 29 de abril, junto con el envío del Estatuto de creación de la empresa, el Informe de Key Metrics VNA Getsa y el concepto Superavit por Valorización.

Por lo tanto, este ente regulador emitió el concepto con radicado N° 20211100027351, del 20 de mayo del 2021, en el cual se indicó lo siguiente:

“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 emitió la Resolución 414 de 2014, por la cual se incorporó al RCP, el Marco Normativo para Empresas que No Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, conformado por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la 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.

Ahora bien, de conformidad con el párrafo 2º del artículo 2 de la Resolución 414 del 2014 y sus modificaciones, la CGN dispone la aplicación voluntaria del marco normativo anexo al Decreto 3022 de 2013, para las sociedades de economía mixta y las que se asimilen, en las que la participación del sector público, de manera directa o indirecta, sea igual o superior al 50% e inferior al 90%, y que participen en condiciones de mercado en competencia con entidades del sector privado, siempre que previamente hubieran remitido a este ente regulador la información que sustentará esta condición y la justificación para aplicar dicho marco normativo en término de costo-beneficio.

Por lo anterior, una vez verificado el listado de las entidades sujetas al ámbito de la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones con corte del 30 de abril de 2021 y en especial, de las entidades que han tramitado y aprobado la solicitud para acogerse a la excepción establecida en el párrafo 2º del artículo 2 de la Resolución 414 de 2014, se concluye que la empresa Gestión Energética Integral de la Sabana SAS (GETSA) debe aplicar el Marco Normativo para Empresas que No Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, más no el marco normativo anexo al Decreto 3022 de 2013.

(...)

En cuanto al reconocimiento contable del contrato mencionado en su consulta, es necesario que, a partir de juicios profesionales, se realice la evaluación de la esencia económica subyacente del acto jurídico suscrito entre las entidades, ateniendo a los criterios definidos en el Marco Normativo anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, más no en las NIIF para Pymes o en las NICSP. Por lo anterior, y teniendo en cuenta que la empresa consultante no remitió el contrato con el cual permitiera realizar un análisis de los elementos necesarios para definir un procedimiento contable, la CGN no emite pronunciamiento hasta tanto se cuente con la información y contexto suficiente”. (Subrayado fuera del texto)

2) El doctor Oscar Harvey Rojas Carrillo, Secretario de Hacienda del Municipio de Tocancipá, elevó consulta a la CGN con radicado N° 20211400026162, del 20 de abril de 2021, en la que indica:

“En el acuerdo 002 de 2019 se “autoriza al alcalde de Tocancipá para la constitución de una sociedad de economía mixta por acciones para la prestación del servicio de alumbrado público en el Municipio de Tocancipá”. En el artículo 4 de este acuerdo se “autoriza al señor Alcalde del Municipio de Tocancipá, ceder con destino a la operación del sistema de Alumbrado Público, el cien por ciento (100%) del recaudo del impuesto de alumbrado público o la renta que lo sustituya, por el termino de 30 años, contados a partir del inicio de las operaciones de la sociedad, con el fin de financiar todas las actividades que sean inherentes a la prestación del servicio de alumbrado público de acuerdo con las normas vigentes”.

Mediante documento privado registrado en Notaria en el mes de octubre de 2019, el Municipio de Tocancipá y la entidad Energizett SA ESP constituye una sociedad de economía mixta de carácter municipal, bajo la forma de sociedad por acciones simplificada, denominada Empresa de alumbrado público de Tocancipá SAS (posteriormente Gestión Energética Integral de la Sabana SAS) para la prestación del servicio de alumbrado público en el Municipio de Tocancipá por el termino de 30 años. El objeto principal de la Empresa de Alumbrado Público de Tocancipá SAS será “La prestación del servicio de alumbrado público Municipal de Tocancipá”

Se constituye un capital autorizado de \$300.000.000 (trescientos millones de pesos mcte) dividido en acciones de valor nominal de \$100.000 (cien mil pesos mcte), capital suscrito de \$140.000.000 (ciento cuarenta millones) dividido en 1.400 acciones ordinarias de valor nominal de \$100.000 (cien mil pesos mcte). Los accionistas serán el Municipio de Tocancipá con 980 (70%) acciones ordinarias suscritas y Energizett SA ESP con 420 (30%) acciones ordinarias de voto múltiple doble suscrita.

En el documento de constitución se establece como obligación del Municipio “Gestionar de manera oportuna la transferencia al patrimonio autónomo del recaudo del impuesto del Impuesto de alumbrado público que no sean recaudados a través del comercializador que atiende el mercado regulado...”

El tribunal administrativo de Cundinamarca en sentencia del 27 de agosto de 2020 declara la inconstitucionalidad e ilegalidad del artículo 4 de 002 de 2019 que autoriza al señor Alcalde del Municipio de Tocancipá, ceder con destino a la operación del sistema de Alumbrado Público, el cien por ciento (100%) del recaudo del impuesto de alumbrado público.

La empresa de Alumbrado Público de Tocancipá SAS se registró como entidad contable publica N 923272932 bajo el marco normativo aplicable a las Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público (Resolución N°414 de 2014) y ha venido realizando reportes trimestrales a través del sistema CHIP.

En dictamen del Revisor Fiscal sobre los Estados Financieros de la Vigencia 2020, en el aporte de la responsabilidad de la administración sobre los Estados Financieros se hace referencia al decreto 2420 de 2015. (Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones)

En los Estados Financieros la Empresa de Alumbrado Público de Tocancipá SAS ha venido reconociendo un Superávit por valorización en el patrimonio y como activo intangible que en informe de Revisor Fiscal se justifica en que “la sociedad de economía mixta posee unos derechos adquiridos a través de un modelo financiero aprobado en un proceso licitatorio, por un plazo de 30 años contados a partir del mes de noviembre

del año 2019, y por lo tanto el reconocimiento de este modelo financiero del Contrato a cargo de la sociedad de economía mixta deberá ser medido y reconocido dentro de su contabilidad por ser un activo intangible que representa beneficios económicos futuros”

De acuerdo con el marco normativo aplicable para el Municipio de Tocancipá – resolución N°533 de 2015, el Municipio de Tocancipá reconoce por el método de participación patrimonial el patrimonio de la Empresa de Alumbrado Público de Tocancipá como entidad controlada.

En respuesta a solicitud realizada por el Municipio, La empresa de Alumbrado Público de Tocancipá SAS justifica el reconocimiento en la aplicación de las NICSP 31 – Activos intangibles y NICSP 40 – Combinaciones del Sector Público”.

Bajo las anteriores situaciones surgen los siguientes interrogantes:

1. ¿Cuál es el marco normativo que debe aplicar la Empresa de Alumbrado Público de Tocancipá SAS?
2. ¿Es correcto para la Empresa de Alumbrado Público de Tocancipá SAS realizar sus reconocimientos contables de acuerdo con las Normas Internacionales de Sector Publico NICSP y no bajo la resolución N°414 de 2014?, ¿Se podría aplicar los lineamientos de ambos grupos de normas?
3. ¿Bajo el marco normativo contable aplicable para la empresa de Alumbrado Público de Tocancipá y las situaciones manifestadas en la información anteriormente presentada?, ¿es correcto el reconocimiento que esta entidad realizo como superávit de valorización en el patrimonio y en el activo intangible?
4. ¿En la elaboración de las notas o revelaciones a los Estados Financieros la Empresa de Alumbrado Público de Tocancipá SAS, debe aplicar las resoluciones 441 de 2019 (por la cual se incorpora a la Resolución No 706 de 2016 la plantilla para el reporte uniforme de las notas a la Contaduría General de la Nación y la disponibilidad de Anexos de apoyo para su preparación.) y N°193 de 2020 (por la cual se modifica el Artículo 2° de la Resolución No. 441 de 2019 y se adiciona un párrafo al artículo 16 de la Resolución 706 de 2016)?

(...)”

3) Respecto a la consulta del Municipio de Tocancipá, la CGN emitió la comunicación con radicado N° 20211100028021, del 24 de mayo, en la cual se anexó el concepto dirigido a GETSA, en respuesta a las preguntas 1 y 2, y se reiteró la solicitud de envío del contrato objeto de la consulta con el fin de dar respuesta a la pregunta 3, ateniendo los criterios definidos en el Marco Normativo para Empresas que No Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público. Adicionalmente, este ente regulador emitió la comunicación N° 20211310021921, con la cual se dio respuesta a la pregunta 4.

4) Posteriormente, el Municipio de Tocancipá reiteró la solicitud de emisión de concepto, principalmente sobre el reconocimiento de un activo intangible contra el superávit de valorización en la información financiera de GETSA, por el valor presente neto de los flujos de efectivo futuros del contrato mencionado en las anteriores solicitudes, máxime si se tiene en cuenta que este reconocimiento tiene un impacto significativo en los estados financieros de la empresa y en el método de participación patrimonial que aplica el Municipio.

No obstante, dentro de los documentos remitidos hasta la fecha a este regulador, no se ha obtenido la copia del referido contrato.

5) Por último, el 14 de octubre de 2021, mediante correo electrónico de Inzett S.A.S, se vuelve a obtener copia de la siguiente documentación: (i) Estatutos de la sociedad de GETSA, (ii) Informe Key Metrics VNA Getsa, (iii) Anexo 5 Modelo Financiero y (iiii) Solicitud de información, Radicado N°20211100027351, con excepción del contrato mencionado en la consulta inicial.

CONSIDERACIONES

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

“4. CARACTERÍSTICAS CAULITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

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.

(...)

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.

(...)”

En cuanto a la definición de los activos, el Marco Conceptual los define en su numeral 6.1.1. Activos, así:

“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”. (Subrayado fuera de texto)

Por otra parte, el Marco Conceptual establece que las transacciones o sucesos que se espera ocurran en el futuro no dan lugar por sí mismos a activos, como se muestra en el párrafo 51:

“51. 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”. (Subrayado fuera de texto)

Por último, el Marco Normativo para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, anexo a la resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, señala:

“5. POLITICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIONES DE ERRORES

(...)

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

CONCLUSIONES

En consideración con lo antes mencionado, para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de GETSA, la empresa debe verificar si cumple los criterios para el reconocimiento de los elementos de los estados financieros, definidos 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, más no los criterios definidos en el marco normativo anexo al Decreto 3022 de 2013 ni tampoco los establecidos en las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP).

En este sentido, para el caso particular de su consulta y atendiendo la documentación recibida previamente, a continuación, se desarrolla el análisis del reconocimiento de un activo intangible en los estados financieros de GETSA por concepto de unos derechos adquiridos a través de un modelo financiero aprobado en un proceso licitatorio con el Municipio de Tocancipá, observando lo definido en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público:

Para el reconocimiento de un activo en la información financiera de una empresa que no cotiza en el mercado de valores, y que no capta ni administra ahorro del público, se debe tener en cuenta que estos corresponden a recursos controlados por la empresa que resultan de un evento pasado y de los cuales se esperan generen beneficios económicos futuros. Esto quiere decir que, entre otras cosas, los activos de una empresa deben proceder de transacciones u otros sucesos ocurridos en el pasado y no de transacciones o sucesos que se espera ocurran en el futuro.

Así las cosas, el reconocimiento de activos con base en proyecciones estadísticas o financieras 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, máxime si se tiene en cuenta que los sucesos que se espera ocurran en el futuro no dan lugar por sí mismos al reconocimiento de un activo.

En consecuencia, el valor presente neto de los flujos de efectivo que se espera genere GETSA dentro del periodo comprendido entre 2020-2049 no es objeto de reconocimiento como un activo, puesto que corresponde a un método de evaluación de proyectos de inversión a largo plazo basado en flujos de efectivo netos estimados en el futuro traídos a valor presente utilizando una tasa de descuento.

Por lo tanto, la empresa deberá efectuar la corrección del error, ajustando el valor de las partidas de activos y patrimonio que fueron afectadas, de acuerdo con la norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y correcciones de errores.

Por lo anterior, la empresa deberá disminuir los valores registrados en la cuenta denominada superávit por valorización contra la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES. Además, deberá retirar el activo intangible de su situación financiera debitando las subcuentas que correspondan de la cuenta 1975-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE ACTIVOS INTANGIBLES y de la cuenta 1976-DETERIORO ACUMULADO DE ACTIVOS INTANGIBLES y acreditando la subcuenta respectiva de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES; la diferencia se deberá reconocer en el patrimonio, afectando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Posteriormente, GETSA deberá evaluar la materialidad del error para definir si los estados financieros deben ser objeto de reexpresión. Así pues, si la empresa determina que el error es material, para efectos de presentación, deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. En caso contrario, la norma no exige que la empresa efectúe la reexpresión retroactiva.

CONCEPTO No. 20211100098691 DEL 02-12-2021

| | | |
|----------|----------------------------|--|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público. |
| | TEMAS | Asuntos no contemplados en una clasificación específica |
| | SUBTEMAS | Normas contables para el reconocimiento de los hechos económicos que surgen del contrato FASNI GGC No. 603 de 2020, celebrado entre el Ministerio de Minas y Energía y Centrales Eléctricas del Nariño – CEDENAR S.A. E.S.P. |

Doctora
 MÓNICA MARÍA GÓMEZ RIVERA
 Profesional Especializado – Contador
 Centrales Eléctricas del Nariño – CEDENAR S.A. E.S.P.
 Pasto, Nariño

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010056432, el 15 de octubre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(...) solicitamos su colaboración para determinar si en el caso que exponemos a continuación, aplica la política de Contratos de construcción.

En el año 2020, CEDENAR celebra los contratos FAZNI GGC 603, GGC 605, GGC 632, GGC 643, GGC 647 y GGC 661 con el Ministerio de Minas y Energía.

Estos contratos se desarrollarán en 3 etapas, así:

- 1. Etapa previa al contrato año 2020 y 2021.*
- 2. Etapa de instalación (construcción) que va hasta el año 2022 y*
- 3. Etapa de AOM con una duración de 10 años que iniciara con la suscripción del acta de recibido y entrega de la infraestructura y hasta la suscripción del acta de devolución.*

Para el caso de la consulta nos vamos referir a la etapa 2 - Etapa de instalación (construcción) que va hasta el año 2022 y se relaciona en el objeto como Ampliar la cobertura de energía a través de la instalación de soluciones solares fotovoltaicas individuales

(...)

Con base en el análisis realizado por la empresa consideramos que aplica la política de contratos de construcción curso porque:

✓ *CEDENAR debe realizar un conjunto de actividades 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 y puede abarcar los contratos de prestación de servicios que están directamente relacionados con la construcción del activo*

✓ *El resultado del contrato puede ser estimado con fiabilidad, para lo cual 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.*

Respetuosamente solicitamos su concepto para determinar si en el caso planteado es correcto el reconocimiento de acuerdo a la política de contratos de construcción o de lo contrario, comedidamente solicitamos nos informe que otra norma aplicaría para el debido reconocimiento de estos contratos.”

CONSIDERACIONES

a. Consideraciones respecto al contrato FAZNI GGC No. 603 de 2020

El contrato FASNI GGC No. 603 de 2020, celebrado entre el Ministerio de Minas y Energía y Centrales Eléctricas del Nariño – CEDENAR S.A. E.S.P., en su clausulado establece:

“CLÁUSULA PRIMERA – OBJETO: Ampliar la cobertura de energía a través de la instalación de soluciones solares fotovoltaicas individuales, la Administración, Operación y Mantenimiento de la infraestructura y satisfacción de la demanda de energía en las Zonas No Interconectadas – ZNI por parte del CONTRATISTA, de acuerdo con la ejecución del Proyecto “INSTALACIÓN DE SOLUCIONES ENERGÉTICAS PARA BENEFICIAR A 45 VIVIENDAS EN ZONAS NO INTERCONECTADAS DEL MUNICIPIO DE PUERTO ASIS – PUTUMAYO.”

PARÁGRAFO – ALCANCE DEL OBJETO: En desarrollo del objeto de este Contrato, EL CONTRATISTA deberá ejecutar las actividades previas y de instalación de las soluciones solares fotovoltaicas individuales, así como realizar las actividades inherentes a la Administración, Operación y Mantenimiento (en adelante AOM) y posterior devolución de la infraestructura conforme a las condiciones del presente contrato.

CLÁUSULA SEGUNDA – PLAZO El plazo del presente Contrato es de CIENTO TREINTA Y DOS (132) meses, contados a partir de la suscripción del acta de inicio del presente Contrato, desagregados de la siguiente manera: (i) DOCE (12) meses para el desarrollo de las etapas previa y de instalación y (ii) ciento veinte meses (120), esto es diez (10) años para la etapa de AOM.

CLÁUSULA TERCERA – VALOR: El valor del presente Contrato es (...) OCHOCIENTOS TREINTA Y NUEVE MILLONES SEISCIENTOS CINCUENTA Y CINCO MIL SETECIENTOS CUARENTA Y SIETE PESOS M/CTE (...)

CLÁUSULA SÉPTIMA – OBLIGACIONES DEL MINISTERIO:

A. OBLIGACIONES GENERALES DURANTE TODAS LAS ETAPAS

1. Contratar la Interventoría para la vigencia del contrato durante la etapa previa y la etapa de instalación del presente contrato, dicho contrato de interventoría será sujeto de supervisión por parte de EL MINISTERIO. (...)
2. Controlar el cumplimiento de las obligaciones derivadas del Contrato en la etapa de administración, operación y mantenimiento de este contrato a través del supervisor que para el efecto será el Coordinador de Supervisión de la Dirección de Energía Eléctrica de EL MINISTERIO o quien delegue el ordenador del gasto.
3. Controlar a través del Interventor el cumplimiento del cronograma establecido en el anexo 2 y el cronograma de la etapa de instalación.
4. Aprobar a través del Interventor las modificaciones al Cronograma establecido en el anexo 2, para lo cual se suscribirá el otrosí correspondiente.
5. Suscribir las actas previstas en el Contrato, a través del interventor durante la etapa previa y la etapa de instalación y a través del supervisor durante la etapa de administración, operación y mantenimiento.
6. Aprobar o no aprobar en los términos del presente CONTRATO la prestación por parte de un tercero o la cesión de la etapa de AOM.
7. Revisar, autorizar y realizar los pagos a los que tenga derecho EL CONTRATISTA a la cuenta bancaria con destinación específica con ocasión de la ejecución del objeto contractual, previa aprobación de la interventoría.
8. Participar en el proceso de Devolución y recibir al finalizar el presente Contrato, los activos construidos que no hayan sido objeto de reposición por parte de EL CONTRATISTA, de conformidad con lo estipulado en el artículo 7 del Decreto 38 de 2007 o aquella que lo modifique. (...)

D. OBLIGACIONES Y DERECHOS PRINCIPALES DEL MINISTERIO DURANTE LA ETAPA DE ADMINISTRACIÓN, OPERACIÓN Y MANTENIMIENTO

1. Controlar, directamente, la ejecución y el cumplimiento de las obligaciones de EL CONTRATISTA, a través del Coordinador del Grupo de Supervisión de la Dirección de Energía Eléctrica de el Ministerio o del supervisor que designe por escrito el Ordenador el Gasto (...)
2. Dar en aporte el uso y goce de los bienes relacionados en el Acta de Terminación de la Etapa de Instalación.
3. Exigir a EL CONTRATISTA, cuando lo considere necesario, la presentación de informes sobre la Administración, Operación y Mantenimiento de la Infraestructura.
4. Inspeccionar, visitar o revisar en cualquier momento los Activos que se están entregando a título de aporte para su uso y goce para la prestación del servicio público de energía. (...)

CLÁUSULA OCTAVA – OBLIGACIONES DEL CONTRATISTA

A. OBLIGACIONES GENERALES DURANTE TODAS LAS ETAPAS: (...)

20. **ACTIVOS:** EL CONTRATISTA se obliga con EL MINISTERIO a reconocer en sus estados financieros los activos que resulten de del presente contrato, siempre y cuando, cumpla los criterios de reconocimiento de activos definidos en el marco conceptual del régimen de contabilidad, que le aplique. Para tal efecto y si la entidad considera, se podrán hacer mesas de trabajo con EL MINISTERIO o consultas pertinentes a la Contaduría General de la Nación, para tal fin, Lo anterior de acuerdo con la normatividad contable vigente. (...)

B. **OBLIGACIONES DURANTE LA ETAPA PREVIA:** La Etapa Previa iniciará una vez sea firmada el Acta de Inicio del Contrato, dentro de esta etapa EL CONTRATISTA deberá realizar las siguientes actividades: (...)

2. Incorporar los recursos al presupuesto de EL CONTRATISTA, cuando corresponda. (...)

C. **OBLIGACIONES DURANTE LA ETAPA DE INSTALACIÓN:** (...)

15. **Puesta en Servicio de la Infraestructura y Acta de Recibo Individual:** EL CONTRATISTA deberá entregar la Infraestructura, usuario por usuario, en completas condiciones de funcionalidad operativa. EL CONTRATISTA suscribirá un Acta de Recibo Individual con cada uno de los usuarios beneficiados, que también será firmada por el Interventor, donde conste el inventario detallado de la infraestructura entregada, las condiciones en que se entregan los equipos al usuario, garantía de fábrica entre otros. Con esta acta suscrita EL CONTRATISTA recibe el uso y goce de la Infraestructura y se entiende que una vez suscrita inicia la Etapa de Administración, Operación y Mantenimiento respecto de la infraestructura entregada en el Acta.

16. **Acta de Recibo y Entrega de Infraestructura de la totalidad de las unidades:** Cuando la totalidad de las Soluciones Solares del Cronograma de Instalación hayas (Sic) sido culminadas y puestas en servicio, se suscribirá, entre EL MINISTERIO, el Interventor y EL CONTRATISTA, el Acta de Recibo y entrega de Infraestructura de la totalidad de las unidades que debe contener como mínimo las actas de recibo individual de las unidades fotovoltaicas, auto certificaciones RETIE de las unidades, las garantías de los activos entregados (fábrica, correcto funcionamiento, calidad, estabilidad de la obra y demás que sean aplicables) relación de los usuarios beneficiarios con número de identificación y localización geográfica en coordenadas. (...)

D. **OBLIGACIONES DURANTE LA ETAPA DE ADMINISTRACIÓN, OPERACIÓN Y MANTENIMIENTO:** EL CONTRATISTA reconoce que la ejecución de la Etapa de Administración, Operación y Mantenimiento no genera garantía o expectativa de remuneración a su favor a cargo de EL MINISTERIO por virtud del presente Contrato. (...)

Durante la Etapa de Administración, Operación y Mantenimiento EL CONTRATISTA se obliga a:

1. Recibir el uso y goce de la Infraestructura bajo la figura de aporte bajo condición en los términos del artículo 87.9 de la Ley 142 de 1994, hasta la terminación del plazo del Contrato.

2. EL CONTRATISTA deberá establecer mediante documento por escrito con el usuario de la Solución Solar Fotovoltaica Individual, que el usuario no puede disponer bajo ninguna circunstancia de los activos entregados, ni tampoco podrá darle un uso distinto a la prestación del servicio público de Energía.

Se deberá establecer claramente en dicho documento, que al usuario no le está permitido entre otras actividades la venta, arrendamiento, relocalización o desmantelamiento de dichas Soluciones Fotovoltaicas Individuales, pues las mismas son propiedad del Estado y por lo tanto será responsable penal y fiscalmente ante las autoridades competentes por el uso indebido de las mismas.

3. Destinar los activos para la prestación del servicio de energía eléctrica. Si se comprobara uso distinto al aquí señalado EL MINSITERIO podrá exigir la reparación de todo perjuicio y la devolución inmediata de todos los activos.

4. Administrar, Operar y Mantener la Infraestructura por su cuenta y riesgo, así como realizar el mantenimiento preventivo y correctivo de los Activos, así como realizar las Reposiciones que sean del caso, de tal forma que la Infraestructura se mantengan en buen estado de funcionamiento y operación.”

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

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, anexo a la Resolución 414 de 2014 y modificado por la Resolución 168 de 2020, con relación a los principios de contabilidad pública, señala:

“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, el Marco Conceptual define un activo como:

“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.” (Subrayado fuera de texto)

En cuanto a las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro Del Público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, en la Norma de contratos de construcción, se establece:

“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.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Los hechos económicos deberán reconocerse atendiendo a su forma económica, independientemente de su forma legal, por lo que, para el reconocimiento contable de las transacciones derivadas de un convenio o contrato administrativo o interadministrativo, la empresa deberá evaluar el trasfondo de su clausulado y de esta manera identificar aspectos tales 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, entre otros.

Una vez las entidades intervinientes tengan definido lo anterior, podrán contar con información suficiente para proceder a realizar los registros contables que mejor reflejen la realidad económica de las transacciones que surjan entre las partes.

Ahora bien, la Norma de contratos de construcción define un contrato de construcción 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. Adicionalmente, indica que 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.

Los contratos que cumplan con la anterior definición serán tratados contablemente por los lineamientos

establecidos en la Norma de contratos de construcción 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 N° 414 de 2014 y sus modificaciones.

No obstante, como el objeto del contrato FAZNI GGC No. 603 de 2020 contempla no solo la instalación de soluciones solares fotovoltaicas individuales, sino que también la administración, operación y mantenimiento de dicha infraestructura, este contrato no podrá tratarse bajo los lineamientos de la Norma de contratos de construcción.

Ahora bien, del clausulado del contrato se detrae que, durante todo el plazo del contrato, el control de la infraestructura se mantiene en cabeza del Ministerio de Minas y Energía, quien, además, controla el cumplimiento de las obligaciones, la ejecución del contrato, la prestación del servicio de energía eléctrica y la correcta destinación de la infraestructura. Razón por la cual, la empresa no incorporará la infraestructura como activo, por no cumplirse los lineamientos de reconocimiento, esto es, que sean recursos controlados por la empresa que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera generar beneficios económicos futuros.

En consecuencia, los hechos económicos que surjan del contrato deberán ser reconocidos por la empresa en la medida que estos impacten su información financiera, teniendo en cuenta cada una de las normas que puedan estar involucradas, tales como cuentas por cobrar, inventarios, cuentas por pagar, ingresos, gastos y costos, del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público.

CONCEPTO No. 20211100098691 DEL 02-12-2021

| | | |
|----------|----------------------------|--|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público. |
| | TEMAS | Asuntos no contemplados en una clasificación específica |
| | SUBTEMAS | Normas contables para el reconocimiento de los hechos económicos que surgen del contrato FASNI GGC No. 603 de 2020, celebrado entre el Ministerio de Minas y Energía y Centrales Eléctricas del Nariño – CEDENAR S.A. E.S.P. |

Doctora
MÓNICA MARÍA GÓMEZ RIVERA
 Profesional Especializado – Contador
 Centrales Eléctricas del Nariño – CEDENAR S.A. E.S.P.
 Pasto, Nariño

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010056432, el 15 de octubre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(...) solicitamos su colaboración para determinar si en el caso que exponemos a continuación, aplica la política de Contratos de construcción.

En el año 2020, CEDENAR celebra los contratos FAZNI GGC 603, GGC 605, GGC 632, GGC 643, GGC 647 y GGC 661 con el Ministerio de Minas y Energía.

Estos contratos se desarrollarán en 3 etapas, así:

- 1. Etapa previa al contrato año 2020 y 2021.*
- 2. Etapa de instalación (construcción) que va hasta el año 2022 y*
- 3. Etapa de AOM con una duración de 10 años que iniciara con la suscripción del acta de recibido y entrega de la infraestructura y hasta la suscripción del acta de devolución.*

Para el caso de la consulta nos vamos referir a la etapa 2 - Etapa de instalación (construcción) que va hasta el año 2022 y se relaciona en el objeto como Ampliar la cobertura de energía a través de la instalación de soluciones solares fotovoltaicas individuales

(...)

Con base en el análisis realizado por la empresa consideramos que aplica la política de contratos de construcción curso porque:

✓ *CEDENAR debe realizar un conjunto de actividades 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 y puede abarcar los contratos de prestación de servicios que están directamente relacionados con la construcción del activo*

✓ *El resultado del contrato puede ser estimado con fiabilidad, para lo cual 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.*

Respetuosamente solicitamos su concepto para determinar si en el caso planteado es correcto el reconocimiento de acuerdo a la política de contratos de construcción o de lo contrario, comedidamente solicitamos nos informe que otra norma aplicaría para el debido reconocimiento de estos contratos.”

CONSIDERACIONES

a. Consideraciones respecto al contrato FAZNI GGC No. 603 de 2020

El contrato FASNI GGC No. 603 de 2020, celebrado entre el Ministerio de Minas y Energía y Centrales Eléctricas del Nariño – CEDENAR S.A. E.S.P., en su clausulado establece:

“CLÁUSULA PRIMERA – OBJETO: Ampliar la cobertura de energía a través de la instalación de soluciones solares fotovoltaicas individuales, la Administración, Operación y Mantenimiento de la infraestructura y satisfacción de la demanda de energía en las Zonas No Interconectadas – ZNI por parte del CONTRATISTA, de acuerdo con la ejecución del Proyecto “INSTALACIÓN DE SOLUCIONES ENERGÉTICAS PARA BENEFICIAR A 45 VIVIENDAS EN ZONAS NO INTERCONECTADAS DEL MUNICIPIO DE PUERTO ASIS – PUTUMAYO.”

PARÁGRAFO – ALCANCE DEL OBJETO: En desarrollo del objeto de este Contrato, EL CONTRATISTA deberá ejecutar las actividades previas y de instalación de las soluciones solares fotovoltaicas individuales, así como realizar las actividades inherentes a la Administración, Operación y Mantenimiento (en adelante AOM) y posterior devolución de la infraestructura conforme a las condiciones del presente contrato.

CLÁUSULA SEGUNDA – PLAZO El plazo del presente Contrato es de CIENTO TREINTA Y DOS (132) meses, contados a partir de la suscripción del acta de inicio del presente Contrato, desagregados de la siguiente manera: (i) DOCE (12) meses para el desarrollo de las etapas previa y de instalación y (ii) ciento veinte meses (120), esto es diez (10) años para la etapa de AOM.

CLÁUSULA TERCERA – VALOR: El valor del presente Contrato es (...) OCHOCIENTOS TREINTA Y NUEVE MILLONES SEISCIENTOS CINCUENTA Y CINCO MIL SETECIENTOS CUARENTA Y SIETE PESOS M/CTE (...)

CLÁUSULA SÉPTIMA – OBLIGACIONES DEL MINISTERIO:

A. OBLIGACIONES GENERALES DURANTE TODAS LAS ETAPAS

1. Contratar la Interventoría para la vigencia del contrato durante la etapa previa y la etapa de instalación del presente contrato, dicho contrato de interventoría será sujeto de supervisión por parte de EL MINISTERIO. (...)
2. Controlar el cumplimiento de las obligaciones derivadas del Contrato en la etapa de administración, operación y mantenimiento de este contrato a través del supervisor que para el efecto será el Coordinador de Supervisión de la Dirección de Energía Eléctrica de EL MINISTERIO o quien delegue el ordenador del gasto.
3. Controlar a través del Interventor el cumplimiento del cronograma establecido en el anexo 2 y el cronograma de la etapa de instalación.
4. Aprobar a través del Interventor las modificaciones al Cronograma establecido en el anexo 2, para lo cual se suscribirá el otrosí correspondiente.
5. Suscribir las actas previstas en el Contrato, a través del interventor durante la etapa previa y la etapa de instalación y a través del supervisor durante la etapa de administración, operación y mantenimiento.
6. Aprobar o no aprobar en los términos del presente CONTRATO la prestación por parte de un tercero o la cesión de la etapa de AOM.
7. Revisar, autorizar y realizar los pagos a los que tenga derecho EL CONTRATISTA a la cuenta bancaria con destinación específica con ocasión de la ejecución del objeto contractual, previa aprobación de la interventoría.
8. Participar en el proceso de Devolución y recibir al finalizar el presente Contrato, los activos construidos que no hayan sido objeto de reposición por parte de EL CONTRATISTA, de conformidad con lo estipulado en el artículo 7 del Decreto 38 de 2007 o aquella que lo modifique. (...)

D. OBLIGACIONES Y DERECHOS PRINCIPALES DEL MINISTERIO DURANTE LA ETAPA DE ADMINISTRACIÓN, OPERACIÓN Y MANTENIMIENTO

1. Controlar, directamente, la ejecución y el cumplimiento de las obligaciones de EL CONTRATISTA, a través del Coordinador del Grupo de Supervisión de la Dirección de Energía Eléctrica de el Ministerio o del supervisor que designe por escrito el Ordenador el Gasto (...)
2. Dar en aporte el uso y goce de los bienes relacionados en el Acta de Terminación de la Etapa de Instalación.
3. Exigir a EL CONTRATISTA, cuando lo considere necesario, la presentación de informes sobre la Administración, Operación y Mantenimiento de la Infraestructura.
4. Inspeccionar, visitar o revisar en cualquier momento los Activos que se están entregando a título de aporte para su uso y goce para la prestación del servicio público de energía. (...)

CLÁUSULA OCTAVA – OBLIGACIONES DEL CONTRATISTA

A. OBLIGACIONES GENERALES DURANTE TODAS LAS ETAPAS: (...)

20. **ACTIVOS:** EL CONTRATISTA se obliga con EL MINISTERIO a reconocer en sus estados financieros los activos que resulten de del presente contrato, siempre y cuando, cumpla los criterios de reconocimiento de activos definidos en el marco conceptual del régimen de contabilidad, que le aplique. Para tal efecto y si la entidad considera, se podrán hacer mesas de trabajo con EL MINISTERIO o consultas pertinentes a la Contaduría General de la Nación, para tal fin, Lo anterior de acuerdo con la normatividad contable vigente. (...)

B. **OBLIGACIONES DURANTE LA ETAPA PREVIA:** La Etapa Previa iniciará una vez sea firmada el Acta de Inicio del Contrato, dentro de esta etapa EL CONTRATISTA deberá realizar las siguientes actividades: (...)

2. Incorporar los recursos al presupuesto de EL CONTRATISTA, cuando corresponda. (...)

C. **OBLIGACIONES DURANTE LA ETAPA DE INSTALACIÓN:** (...)

15. **Puesta en Servicio de la Infraestructura y Acta de Recibo Individual:** EL CONTRATISTA deberá entregar la Infraestructura, usuario por usuario, en completas condiciones de funcionalidad operativa. EL CONTRATISTA suscribirá un Acta de Recibo Individual con cada uno de los usuarios beneficiados, que también será firmada por el Interventor, donde conste el inventario detallado de la infraestructura entregada, las condiciones en que se entregan los equipos al usuario, garantía de fábrica entre otros. Con esta acta suscrita EL CONTRATISTA recibe el uso y goce de la Infraestructura y se entiende que una vez suscrita inicia la Etapa de Administración, Operación y Mantenimiento respecto de la infraestructura entregada en el Acta.

16. **Acta de Recibo y Entrega de Infraestructura de la totalidad de las unidades:** Cuando la totalidad de las Soluciones Solares del Cronograma de Instalación hayas (Sic) sido culminadas y puestas en servicio, se suscribirá, entre EL MINISTERIO, el Interventor y EL CONTRATISTA, el Acta de Recibo y entrega de Infraestructura de la totalidad de las unidades que debe contener como mínimo las actas de recibo individual de las unidades fotovoltaicas, auto certificaciones RETIE de las unidades, las garantías de los activos entregados (fábrica, correcto funcionamiento, calidad, estabilidad de la obra y demás que sean aplicables) relación de los usuarios beneficiarios con número de identificación y localización geográfica en coordenadas. (...)

D. **OBLIGACIONES DURANTE LA ETAPA DE ADMINISTRACIÓN, OPERACIÓN Y MANTENIMIENTO:** EL CONTRATISTA reconoce que la ejecución de la Etapa de Administración, Operación y Mantenimiento no genera garantía o expectativa de remuneración a su favor a cargo de EL MINISTERIO por virtud del presente Contrato. (...)

Durante la Etapa de Administración, Operación y Mantenimiento EL CONTRATISTA se obliga a:

1. Recibir el uso y goce de la Infraestructura bajo la figura de aporte bajo condición en los términos del artículo 87.9 de la Ley 142 de 1994, hasta la terminación del plazo del Contrato.

2. EL CONTRATISTA deberá establecer mediante documento por escrito con el usuario de la Solución Solar Fotovoltaica Individual, que el usuario no puede disponer bajo ninguna circunstancia de los activos entregados, ni tampoco podrá darle un uso distinto a la prestación del servicio público de Energía.

Se deberá establecer claramente en dicho documento, que al usuario no le está permitido entre otras actividades la venta, arrendamiento, relocalización o desmantelamiento de dichas Soluciones Fotovoltaicas Individuales, pues las mismas son propiedad del Estado y por lo tanto será responsable penal y fiscalmente ante las autoridades competentes por el uso indebido de las mismas.

3. Destinar los activos para la prestación del servicio de energía eléctrica. Si se comprobara uso distinto al aquí señalado EL MINSITERIO podrá exigir la reparación de todo perjuicio y la devolución inmediata de todos los activos.

4. Administrar, Operar y Mantener la Infraestructura por su cuenta y riesgo, así como realizar el mantenimiento preventivo y correctivo de los Activos, así como realizar las Reposiciones que sean del caso, de tal forma que la Infraestructura se mantengan en buen estado de funcionamiento y operación.”

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

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, anexo a la Resolución 414 de 2014 y modificado por la Resolución 168 de 2020, con relación a los principios de contabilidad pública, señala:

“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, el Marco Conceptual define un activo como:

“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.” (Subrayado fuera de texto)

En cuanto a las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro Del Público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, en la Norma de contratos de construcción, se establece:

“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.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Los hechos económicos deberán reconocerse atendiendo a su forma económica, independientemente de su forma legal, por lo que, para el reconocimiento contable de las transacciones derivadas de un convenio o contrato administrativo o interadministrativo, la empresa deberá evaluar el trasfondo de su clausulado y de esta manera identificar aspectos tales 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, entre otros.

Una vez las entidades intervinientes tengan definido lo anterior, podrán contar con información suficiente para proceder a realizar los registros contables que mejor reflejen la realidad económica de las transacciones que surjan entre las partes.

Ahora bien, la Norma de contratos de construcción define un contrato de construcción 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. Adicionalmente, indica que 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.

Los contratos que cumplan con la anterior definición serán tratados contablemente por los lineamientos

establecidos en la Norma de contratos de construcción 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 N° 414 de 2014 y sus modificaciones.

No obstante, como el objeto del contrato FAZNI GGC No. 603 de 2020 contempla no solo la instalación de soluciones solares fotovoltaicas individuales, sino que también la administración, operación y mantenimiento de dicha infraestructura, este contrato no podrá tratarse bajo los lineamientos de la Norma de contratos de construcción.

Ahora bien, del clausulado del contrato se detrae que, durante todo el plazo del contrato, el control de la infraestructura se mantiene en cabeza del Ministerio de Minas y Energía, quien, además, controla el cumplimiento de las obligaciones, la ejecución del contrato, la prestación del servicio de energía eléctrica y la correcta destinación de la infraestructura. Razón por la cual, la empresa no incorporará la infraestructura como activo, por no cumplirse los lineamientos de reconocimiento, esto es, que sean recursos controlados por la empresa que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera generar beneficios económicos futuros.

En consecuencia, los hechos económicos que surjan del contrato deberán ser reconocidos por la empresa en la medida que estos impacten su información financiera, teniendo en cuenta cada una de las normas que puedan estar involucradas, tales como cuentas por cobrar, inventarios, cuentas por pagar, ingresos, gastos y costos, del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público.

CONCEPTO No. 20211100100781 DEL 06-12-2021

| | | |
|---|------------------------|--|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Asuntos no contemplados en una clasificación específica |
| | SUBTEMAS | Creación, funciones e integrantes del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable Inviabilidad de fusionar el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable con el Comité de Conciliación |

Doctora
 MARÍA EUGENIA BERRIO ACEVEDO
 Sonsón, Antioquia

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211400063672 el 25 de noviembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Respetuosamente solicito me puedan informar si el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable se puede fusionar con el Comité de Conciliación y Defensa Judicial en una empresa social del Estado”

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, que se define 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 *ejusdem*, 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.

El Decreto 1069 de 2015, por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Justicia y del Derecho, establece:

“Artículo 2.2.4.3.1.2.2. Comité de Conciliación. El Comité de Conciliación es una instancia administrativa que actúa como sede de estudio, análisis y formulación de políticas sobre prevención del daño antijurídico y defensa de los intereses de la entidad.

Igualmente decidirá, en cada caso específico, sobre la procedencia de la conciliación o cualquier otro medio alternativo de solución de conflictos, con sujeción estricta a las normas jurídicas sustantivas, procedimentales y de control vigentes, evitando lesionar el patrimonio público. La decisión de conciliar tomada en los términos anteriores, por sí sola, no dará lugar a investigaciones disciplinarias, ni fiscales, ni al ejercicio de acciones de repetición contra los miembros del Comité.

Parágrafo. La decisión del Comité de Conciliación acerca de la viabilidad de conciliar no constituye ordenación de gasto.

(Decreto 1716 de 2009, artículo 16)

(...)

Artículo 2.2.4.3.1.2.5. Funciones. El Comité de Conciliación ejercerá las siguientes funciones:

1. Formular y ejecutar políticas de prevención del daño antijurídico.
2. Diseñar las políticas generales que orientarán la defensa de los intereses de la entidad.
3. Estudiar y evaluar los procesos que cursen o hayan cursado en contra del ente, para determinar las causas generadoras de los conflictos; el índice de condenas; los tipos de daño por los cuales resulta demandado o condenado; y las deficiencias en las actuaciones administrativas de las entidades, así como las deficiencias de las actuaciones procesales por parte de los apoderados, con el objeto de proponer correctivos.
4. Fijar directrices institucionales para la aplicación de los mecanismos de arreglo directo, tales como la transacción y la conciliación, sin perjuicio de su estudio y decisión en cada caso concreto.
5. Determinar, en cada caso, la procedencia o improcedencia de la conciliación y señalar la posición institucional que fije los parámetros dentro de los cuales el representante legal o el apoderado actuará en las audiencias de conciliación. Para tal efecto, el Comité de Conciliación deberá analizar las pautas jurisprudenciales consolidadas, de manera que se concilie en aquellos casos donde exista identidad de supuestos con la jurisprudencia reiterada.
6. Evaluar los procesos que hayan sido fallados en contra de la entidad con el fin de determinar la procedencia de la acción de repetición e informar al Coordinador de los agentes del Ministerio Público ante la Jurisdicción en lo Contencioso Administrativo las correspondientes decisiones anexando copia de la providencia condenatoria, de la prueba de su pago y señalando el fundamento de la decisión en los casos en que se decida no instaurar la acción de repetición.
7. Determinar la procedencia o improcedencia del llamamiento en garantía con fines de repetición.
8. Definir los criterios para la selección de abogados externos que garanticen su idoneidad para la defensa de los intereses públicos y realizar seguimiento sobre los procesos a ellos encomendados.
9. Designar al funcionario que ejercerá la Secretaría Técnica del Comité, preferentemente un profesional del Derecho.
10. Dictar su propio reglamento.
11. Autorizar que los conflictos suscitados entre entidades y organismos del orden nacional sean sometidos al trámite de la mediación ante la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado.

Parágrafo. En aquellas entidades donde no exista la obligación de constituir comités de conciliación y no se haya hecho de forma facultativa, las funciones de que trata este artículo serán asumidas por el representante legal de la entidad.

(Decreto 1716 de 2009, artículo 19)”

El numeral 3.2.2 del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado por la Resolución 193 de 2016, establece:

“3.2.2. Herramientas de mejora continua y sostenibilidad de la calidad de la información Financiera

Dada la característica recursiva de los sistemas organizacionales y la interrelación necesaria entre los diferentes procesos que desarrollan las entidades, estas deberán contar con herramientas tendientes a la mejora continua y de sostenibilidad de la información financiera de manera que se genere información con las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Estas herramientas pueden ser de diversa índole, como la creación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable o la implementación de herramientas sustentadas en políticas, procedimientos, directrices, instructivos, lineamientos o reglas de negocio que propendan por garantizar de manera permanente la depuración y mejora de la calidad de la información financiera.

Lo anterior, sin perjuicio de las responsabilidades y autonomía que caracterizan el ejercicio profesional del contador público encargado del área contable de la entidad y del jefe de la oficina de control interno o quien haga sus veces.” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

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.

El Comité Técnico de Sostenibilidad Contable funge como una instancia asesora 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 integrantes; frecuencia de sus sesiones; objetivos o utilidad de sus actas; funciones relativas a la depuración contable, entre otros asuntos.

Lo anterior, teniendo en cuenta que respecto a la responsabilidad del control interno, en el artículo 6º de la Ley 87 de 1993, así como el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, se establece que la determinación del proceso es responsabilidad del representante legal o máximo directivo de la entidad y que la aplicación de los métodos y procedimientos al igual que la calidad, eficiencia y eficacia del control interno, también serán responsabilidades de los jefes de cada una de las distintas dependencias de las entidades y organismos.

Por otro lado, de acuerdo con lo establecido en el Decreto 1069 de 2015, el Comité de Conciliación es una instancia administrativa que actúa como sede de estudio, análisis y formulación de políticas sobre prevención del daño antijurídico y defensa de los intereses de la entidad.

En atención a que las funciones de dicho Comité de Conciliación no están relacionadas ni directa ni indirectamente con el control interno contable, no es viable su fusión con el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable. Por lo cual, el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable debe mantenerse como un comité independiente.

Lo anterior, sin perjuicio de que la entidad decida fusionar el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable con el Comité Institucional de Gestión y Desempeño en los términos señalados en el Concepto CGN No. 2018000076671 del 28 de diciembre de 2018, del cual se adjunta copia.

CONCEPTO No. 20211100102691 DEL 09-12-2021

| | | |
|----------|------------------------|--|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Asuntos no contemplados en una clasificación específica |
| | SUBTEMAS | Cambios en políticas contables y su aprobación en empresas no cotizantes. |

Señores
 ASCONFIT S.A.S.
 Cúcuta, Norte de Santander

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211400058492, el 27 de octubre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Buenos días de manera atenta solicito información en lo siguiente: En una empresa existe la necesidad de realizar cambios en las políticas contables, éstos (Sic) cambios deben ser aprobados por la junta directiva? Si es obligatorio por favor me informan la norma.”

Asimismo, mediante correo electrónico del 3 de noviembre de 2021, se informó que la consulta hace referencia a una empresa que no cotiza en el mercado de valores y que no capta ni administra ahorro del público.

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de 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 219 de 2020, establecen:

“CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

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

5.1. Políticas contables

1. Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la empresa para la elaboración y presentación de los estados financieros.
2. Las políticas contables establecidas por la Contaduría General de la Nación y contenidas en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, dan lugar a estados financieros que contienen información relevante y fiable sobre los hechos económicos.
3. Las políticas contables serán aplicadas por la empresa de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos específicos, se permitirá que la empresa, considerando lo definido en dicho Marco y a partir de juicios profesionales, seleccione y aplique una política contable para el reconocimiento de un hecho económico. En este caso, la empresa seleccionará y documentará la política atendiendo las características de representación fiel y relevancia de la información financiera.
4. Ante hechos económicos que no se encuentren regulados en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, (Marco Conceptual; Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; Procedimientos Contables; Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública), la empresa solicitará a la Contaduría General de la Nación, el estudio y la regulación del tema, para lo cual allegará la información suficiente y pertinente.
5. La empresa 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.” (Subrayado fuera de texto)

El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado por la Resolución 193 de 2016, establece:

“3. GESTIÓN DEL RIESGO CONTABLE

(...)

3.2. Elementos y actividades de control interno para gestionar el riesgo contable

(...)

3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

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

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

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

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

CONCLUSIONES

De conformidad con la Norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, una empresa cambiará sus políticas contables cuando ocurra alguna de las siguientes dos situaciones:

i) Con ocasión de un cambio en alguna de las políticas contables contenidas en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público. En este caso, la empresa debe adoptar el cambio realizado por la CGN, mediante el ajuste de su manual de políticas contables, y aplicarlo de manera prospectiva, es decir, sin ajustar las partidas afectadas por el cambio

en periodos anteriores, pero debe revelar la información requerida por la norma mencionada.

ii) Cuando la empresa, basada en juicios profesionales razonables, considere que un cambio en una política contable, acorde con lo permitido en el Marco Normativo emitido por la CGN, promueva la mejora en la representación fiel o la relevancia de la información financiera preparada y presentada. En este caso, la empresa debe documentar las razones del cambio, ajustar su manual de políticas contables, y aplicarlo de manera retrospectiva, es decir, ajustando las partidas afectadas por el cambio en periodos anteriores, de tal forma que se presente la información como si siempre se hubiera aplicado la política tal como se definió en el cambio y se debe revelar la información requerida por la norma mencionada.

Adicionalmente, con base en el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, los ajustes al manual de políticas contables deben atender los requerimientos del Marco Normativo aplicable y los procedimientos administrativos definidos por la misma empresa, en particular, el manual de funciones y procedimientos, en el que debe establecerse claramente el procedimiento administrativo y las instancias que intervienen en la modificación del manual de políticas contables, en atención a la normativa que sobre la materia exista, en especial, según la naturaleza de la empresa pública (servicios públicos, social del estado, etc.) que se relacione con su consulta y las funciones y competencias legales de los máximos órganos de gobierno o de administración de la empresa.

CONCEPTO No. 20211100105121 DEL 13-12-2021

| | | |
|----------|------------------------|---|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público. |
| | TEMAS | Asuntos no contemplados en una clasificación específica. |
| | SUBTEMAS | Tratamiento contable de las luminarias utilizadas en el sistema de alumbrado público. |

Doctora
 LINA BERNAL DÍAZ
 Contadora
 Empresa Pública de Madrid (EMPUMADRID)
 Madrid, Cundinamarca

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N°20210010057712 el 25 de octubre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta señala:

“La empresa Empumadrid adquirió un Inventario de luminarias, estas luminarias hacen parte del inventario del municipio de Madrid, (Decreto (sic) 056 de 2019, anexo) razón por la cuál se envió al almacén municipal; sin embargo el municipio de Madrid dio ingreso y salida del almacén a estas luminarias por la razón de que Empumadrid debe realizar el mantenimiento de las mismas. Basados en esta situación Empumadrid como debe proceder con el reconocimiento de estas luminarias en los estados financieros”.

Mediante correo electrónico enviado a la CGN el 17 de noviembre de 2021, la consultante expresa que en este momento Empumadrid va a administrar, operar y dar mantenimiento a las luminarias.

CONSIDERACIONES

El Decreto 943 de 2018, “Por el cual se modifica y adiciona la Sección 1, Capítulo 6 del Título III del Libro 2 del Decreto Único Reglamentario del Sector Administrativo de Minas y Energía, 1073 de 2015, relacionado con la prestación del servicio de alumbrado público”, indica:

“ARTÍCULO 1. Modifíquese las siguientes definiciones contenidas en el artículo 2.2.3.1.2 del Decreto Único Reglamentario del Sector Administrativo de Minas y Energía, 1073 de 2015, las cuales quedarán así:

"(...)

El servicio de alumbrado público comprende las actividades de suministro de energía eléctrica al sistema de alumbrado público, la administración, operación, mantenimiento, modernización, reposición y expansión de dicho sistema, el desarrollo tecnológico asociado a él, y la interventoría en los casos que aplique.

(...)

Sistema de Alumbrado Público: Comprende el conjunto de luminarias, redes eléctricas, transformadores y postes de uso exclusivo, los desarrollos tecnológicos asociados al servicio de alumbrado público, y en general todos los equipos necesarios para la prestación del servicio de alumbrado público que no forman parte del sistema de distribución de energía eléctrica.

(...)

ARTÍCULO 4. Modifíquese el artículo 2.2.3.6.1.2 del Decreto Único Reglamentario del Sector Administrativo de Minas y Energía, 1073 de 2015, el cual quedará así:

ARTÍCULO 2.2.3.6.1.2. Prestación del Servicio. Los municipios o distritos son los responsables de la prestación del servicio de alumbrado público, el cual podrán prestar de manera directa, o a través de empresas de servicios públicos domiciliarios u otros prestadores del servicio de alumbrado público que demuestren idoneidad en la prestación del mismo, con el fin de lograr un gasto financiero y energético responsable.

De conformidad con lo anterior, los municipios o distritos deberán garantizar la continuidad y calidad en la prestación del servicio de alumbrado público, así como los niveles adecuados de cobertura.

PARÁGRAFO 1. La modernización, expansión y reposición del sistema de alumbrado público debe buscar la optimización de los costos anuales de inversión, suministro de energía y los gastos de administración, operación, mantenimiento e interventoría, así como la incorporación de desarrollos tecnológicos. Las mayores eficiencias logradas en la prestación del servicio que se generen por la reposición, mejora, o modernización del sistema, deberán reflejarse en el estudio técnico de referencia.

PARÁGRAFO 2. Los municipios o distritos tendrán la obligación de incluir en rubros presupuestales y cuentas contables, independientes, los costos de la prestación del servicio de alumbrado público y los ingresos obtenidos por el impuesto de alumbrado público, por la sobretasa al impuesto predial en caso de que se establezca como mecanismo de financiación de la prestación del servicio de alumbrado público, y/o por otras fuentes de financiación. Cuando el servicio sea prestado por agentes diferentes a municipios o distritos, estos agentes tendrán la obligación de reponer al ente territorial la información para dar cumplimiento a este párrafo. (...) (Subrayados fuera de texto)

El Decreto N° 056 del 21 de enero de 2019 “Por el cual se crea una Empresa Industrial y Comercial del Estado del Municipio de Madrid”, señala en los siguientes artículos:

“ARTICULO 3° OBJETO. La Empresa “EMPUMADRID” tendrá por objeto principal, identificar, promover, gestionar, gerenciar y ejecutar proyectos integrales referidos al desarrollo y renovación urbana de Madrid y otros lugares distintos al domicilio de la empresa. Así mismo, podrá desarrollar actividades relacionadas con

la prestación del servicio de alumbrado público, modernización de redes, en general todo lo relacionado con la administración, operación, mantenimiento, expansión y modernización de la infraestructura.

ARTÍCULO 4° ALCANCE DEL OBJETO. La Empresa “EMPUMADRID” en cumplimiento de su objeto principal desarrollará las siguientes actividades básicas:

(...)

7. Prestar y gerenciar el servicio de alumbrado público, que incluye modernización de infraestructura, administración, operación, mantenimiento de redes y servicio, suministro de energía, interventoría del servicio; de conformidad con las normas vigentes, ya sea de manera directa y/o a través de terceros.

ARTÍCULO 5° FUNCIONES. En desarrollo de su objeto la empresa “EMPUMADRID” cumplirá las siguientes funciones:

(...)

7. En relación con el servicio de alumbrado público, para lo cual, realizará:

7.1 Prestación del servicio de alumbrado público.

7.2 Modernización de redes municipales

7.3 Administración, operación, mantenimiento de redes y servicio.

7.4 Expansión del servicio

7.5 Modernización de la infraestructura

7.6 Interventoría del servicio

7.7 Suministro de energía.

ARTÍCULO 13° PATRIMONIO. El patrimonio de la Empresa “EMPUMADRID” estará conformado por:

1. Los ingresos por concepto de impuestos, tasas, contribuciones, regalías o contraprestaciones y sus rendimientos que se le asignen o transfieran para el cumplimiento de su objeto conforme a la Ley y los acuerdos municipales.

(...)

3. Los aportes realizados por el Municipio de Madrid.

4. Los recursos provenientes por venta de servicios y comercialización de los productos propios de su objeto y el ejercicio de sus funciones.

5. Los bienes que adquiera a cualquier título, gratuito u oneroso.

(...)

7. Los bienes muebles e inmuebles de uso público o fiscal que reciba la empresa y que, para fines específicos, entregue el Municipio de Madrid en los términos constitucionales y legales.

PARÁGRAFO PRIMERO: Se transferirán a la EMPRESA “EMPUMADRID” las rentas y recursos apropiados en el presupuesto municipal para desarrollar las funciones propias e inherentes a la prestación del servicio de alumbrado público en el Municipio de Madrid, Departamento de Cundinamarca. (...)

PARÁGRAFO SEGUNDO. Una vez se establezcan las tarifas del servicio de alumbrado público municipal, el recaudo producto del tributo de alumbrado público serán transferidos a la Empresa mediante encargo fiduciario, constituido por la misma, el cual estará destinado específicamente a atender las obligaciones que por concepto de prestación de servicio de alumbrado público adquiera la empresa para el cumplimiento de su objeto, esto de conformidad con lo establecido en el artículo 350 de la Ley 1819 de 2016, concordante con el decreto 943 de 2018 o aquellas normas que las modifiquen o sustituyan.

PARÁGRAFO TERCERO. Los bienes que adquiera la empresa con destino a la prestación del servicio de alumbrado público serán de propiedad del municipio de Madrid, en consecuencia, los mismos no formarán parte de su patrimonio.

PARÁGRAFO CUARTO. Los recursos a transferir por el municipio de Madrid a la Empresa “EMPUMADRID”, se destinarán para atender los servicios y operaciones a cargo de la empresa que estén relacionados con la naturaleza y propósito asignado a estos mismos ingresos.

PARÁGRAFO QUINTO. La Empresa “EMPUMADRID”, entregará informes periódicos semestrales de la utilización de estos recursos a la Secretaría de Hacienda del municipio de Madrid, e igualmente entregará un informe consolidado detallado y documentado anual de la utilización de estos recursos a esta misma dependencia”. (Subrayados fuera del texto).

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

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

39. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta debe primar cuando exista conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.

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.

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. (...)

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. (...)

55. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, la empresa debe realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad". (Subrayados fuera del texto).

CONCLUSIONES

Cabe resaltar que los hechos económicos deben reconocerse atendiendo a su esencia económica, independientemente de su forma legal. En este sentido, para realizar el reconocimiento contable de cualquier instrumento jurídico se debe tener en cuenta, entre otros aspectos, el objeto y el rol que cumple cada parte.

Por otro lado, para incorporar un hecho económico en el estado de situación financiera, éste debe cumplir con los criterios para su reconocimiento. Así las cosas, los activos son recursos controlados por la empresa que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera 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: (i) la titularidad legal, (ii) los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, (iii) el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, (iv) la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y (v) la existencia de un derecho exigible sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En efecto, es la empresa la encargada de realizar juicios profesionales que aborden de manera integral los elementos anteriormente referidos, a fin de determinar si un recurso cumple con la definición de activo.

Ahora bien, el Decreto Municipal 056 de 2019 creó la Empresa Industrial y Comercial del Estado del Municipio de Madrid (EMPUMADRID), con el objeto de, entre otros, desarrollar actividades relacionadas con la prestación del servicio de alumbrado público. En el mencionado Decreto, se destaca que: (i) el servicio de alumbrado público es financiado con los recursos recaudados del tributo de alumbrado público, (ii) el recaudo del tributo se encuentra en cabeza del Municipio de Madrid, (iii) el Municipio de Madrid transfiere los recaudos a EMPUMADRID mediante encargo fiduciario, para que sean destinados específicamente a atender las

obligaciones que por concepto de prestación de servicio de alumbrado público adquiera la empresa, para el cumplimiento de su objeto y, (iv) los bienes que adquiera la empresa con destino a la prestación del servicio de alumbrado público son de propiedad del municipio de Madrid.

De lo anterior se desprende que, el rol de EMPUMADRID frente al servicio de alumbrado público es, entre otros, el de adelantar las actividades necesarias para la administración, operación, mantenimiento, modernización, expansión del servicio, sin asumir riesgos significativos inherentes a este, toda vez que, el Municipio de Madrid es el responsable de la prestación del servicio de alumbrado público y quién debe garantizar los recursos para la sostenibilidad del mismo.

En concordancia con lo anterior, desde la esencia económica y para efectos contables, a EMPUMADRID no le compete reconocer las luminarias en el estado de situación financiera, por su parte, es el Municipio de Madrid quien debe seguirlas reconociendo en sus activos, atendiendo la norma correspondiente para su tratamiento contable.

CONCEPTO No. 20211100112911 DEL 21-12-2021

| | | |
|----------|------------------------|---|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el mercado de valores y, que no Captan ni Administran ahorro del público |
| | TEMAS | Asuntos no contemplados en una clasificación específica |
| | SUBTEMAS | Reclasificación de cuentas del pasivo |

Doctor
 JUAN PABLO AGUIRRE POVEDA
 Contador
 People Contact
 Manizales Caldas

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010063272 el 23 de noviembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta señala:

“People Contact S.A.S en reestructuración es una empresa de economía mixta, la cual se encuentra en ley 550, desde la revisoría fiscal y la Gerencia solicitan que los acreedores con los cuales tenemos obligaciones de pagos queden evidenciados en la contabilidad en un solo grupo del pasivo para su identificación; la consulta se hace teniendo en cuenta que al reclasificar todas las obligaciones en un solo grupo y al reportarnos alguna entidad en las operaciones reciprocas la cuenta no está incluida en las reglas de eliminación. La entidad que nos reporta afecta la cuenta 1.4.15.24 y People Contact la reclasificación que anteriormente se encontraba en la 2.3.13.03 se hizo a la cuenta 249090 la cual no es reciproca con la cuenta fuente. La pregunta es si se debe reclasificar nuevamente a la cuenta que inicialmente se tenía cuando se dio origen a la obligación o si por ser una deuda que está inmersa en el acuerdo de reestructuración puede permanecer en la cuenta que se reclasifico y la cuenta ser incluida en las reglas de eliminación.”

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de propósito general de las Empresas que no Cotizan en el mercado de valores y, que no Captan ni Administran ahorro del público señala que la información financiera tiene como objetivo ser útil para la satisfacción de las necesidades de sus usuarios. En ese sentido, los objetivos de la información financiera de las empresas son: Toma de decisiones, Control y Rendición de cuentas.

Así mismo, esta normativa dispone que la información financiera es útil a los usuarios, cuando en su preparación se observan las características cualitativas fundamentales, de las cuales la característica de Representación fiel señala:

“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.

(...)

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.” (Subrayado fuera de texto)

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, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 139 de 2015 y sus modificaciones, describe las cuentas:

“2313-FINANCIAMIENTO INTERNO DE CORTO PLAZO. Representa el valor de las obligaciones de la empresa que se originan en la contratación de empréstitos y en los contratos de arrendamientos financieros, que se adquieren con residentes y que tienen pactado un plazo de pago inferior o igual a un año. También representa el valor de los sobregiros obtenidos por la empresa.”

“1415-PRÉSTAMOS CONCEDIDOS. Representa los valores por cobrar por concepto de préstamos otorgados por las empresas.”

“2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR. Representa el valor de las obligaciones contraídas por la empresa, en desarrollo de sus actividades diferentes a las enunciadas en las cuentas anteriores.”

CONCLUSIONES

La normativa contable para las Empresas que no Cotizan en el mercado de valores y, que no Captan ni Administran ahorro del público, advierte a los responsables del proceso de preparación de la información financiera, que la información observará la característica fundamental de la Representación fiel, esto es que sea completa porque incluye toda la información necesaria para que el usuario comprenda el hecho que se presenta; neutral, que no tiene sesgo en la presentación de la información financiera porque no está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para lograr que la información se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios.

Cabe precisar que, para reconocer los hechos económicos en la contabilidad, la empresa deberá hacer uso de las diferentes cuentas y subcuentas del 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, de manera que solo hay lugar a reclasificación de cuentas cuando se cambia la naturaleza del hecho económico inicialmente reconocido o cuando la empresa entra en un proceso liquidatorio, esto es cuando exista un acto que ordene su supresión o disolución con fines de liquidación, para lo cual deberá utilizar el CGC aplicable a las entidades en liquidación.

En relación con las operaciones recíprocas, acorde a lo expuesto por la Empresa deberá efectuarse la conciliación con la entidad o empresa que informa el saldo recíproco en el activo.

CONCEPTO No. 20211120113211 DEL 24-12-2021

| | | |
|---|------------------------|---|
| 1 | MARCO NORMATIVO | Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público |
| | TEMAS | Asuntos no contemplados en una clasificación específica |
| | SUBTEMAS | Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el manejo de los recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud por el mecanismo de pago por capitación, desde la perspectiva de las Empresas Promotoras de Salud Indígenas. |

Doctora
 SIRLEY YOHENYS BARRETO VALLE
 Coordinador Contable y Financiero
 E.P.S.I. Asociación del Cabildos Indígenas del Cesar y La Guajira
 Valledupar, Cesar

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010059822 el 03 de noviembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Con ocasión al concepto contable emitido por esta contaduría bajo el número de 20211120086691 de fecha 25 de octubre de 2021, y teniendo en cuenta que esté, en algunos apartes contraviene el mismo marco normativo y a su vez el decreto 1848 de 2017 al no permitir adoptar una metodología adecuada de reserva técnica, y con el fin de aclarar posibles dudas en las partes, me permito solicitar mesa técnica con el objeto de aclarar el concepto a fin de que la entidad pueda dar aplicación al mismo.”

En respuesta a su solicitud se llevó a cabo una mesa de trabajo el 03 de diciembre de 2021 en la cual se da a conocer información adicional, se aclaran dudas y se concluye que la CGN se compromete a ajustar el concepto N° 20211120086691 del 25 de octubre de 2021, para que atienda a lo tratado en esta reunión.

CONSIDERACIONES

El 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 2.5.2.4.2.10. Condiciones de capacidad financiera. Para su permanencia, las EPS indígenas deberán demostrar las condiciones financieras que dieron lugar a la habilitación para operar, mediante el cumplimiento, como mínimo, de las siguientes obligaciones:

(...)

4. Reserva Técnica y registro de obligaciones. Las Entidades Promotoras de Salud Indígenas, deberán constituir mensualmente y mantener la reserva técnica para autorización de servicios y registrar como obligación el 100% del valor de las facturas radicadas por servicios cobrados, de conformidad con las siguientes reglas:

4.1 Reserva técnica para autorizaciones de servicio o provisión. Corresponde al valor de las autorizaciones expedidas y no cobradas y de obligaciones generadas sobre hechos conocidos por cualquier medio que puedan potencialmente generar una obligación relacionada con los servicios del Plan de Beneficios.

La reserva técnica por servicios autorizados se debe mantener hasta por un plazo de cinco (5) meses, fecha a partir de la cual se desmontará la provisión o reserva en caso de no haber sido radicada la correspondiente factura o cuenta de cobro.

La obligación por servicios cobrados se debe mantener hasta que se extinga la obligación de pago.

4.2 Registro de las obligaciones por servicios cobrados. En el momento en que se presenten facturas al cobro, las EPS Indígenas deberán registrar como obligación" el 100%" del monto cobrado, liberando el valor correspondiente a la reserva del servicio autorizado, si ésta se ha constituido respecto del servicio facturado. La obligación constituida se liberará una vez se extinga la obligación correspondiente a la factura.

En el caso de contratos por capitación, la EPS Indígena deberá registrar mensualmente la obligación por el valor equivalente a un mes de vigencia del contrato. Los pagos se deben efectuar de acuerdo con la normatividad vigente con cargo a la obligación constituida.

(...)

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)

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 414 de 2014 y sus modificaciones, establece en su numeral 6. Provisiones, del Capítulo II. Pasivos:

“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.

3. En algunos casos excepcionales no es claro si existe una obligación en el momento presente. En tales circunstancias, se considerará que el suceso ocurrido en el pasado ha dado lugar a una obligación presente si, teniendo en cuenta toda la evidencia disponible al final del periodo contable, es mayor la probabilidad de que exista una obligación presente que de lo contrario.

(...)

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

(...)

26. Cuando ya no sea probable la salida de recursos que incorporen beneficios económicos para cancelar la obligación correspondiente, se procederá a liquidar o a revertir la provisión.” (Subrayado fuera de texto)

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, actualizado por las Resoluciones 079 y 081 de 2021, describe las siguientes cuentas así:

2481-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD: “Representa el valor de las obligaciones de las Empresas Promotoras de Salud (EPS) por la organización y garantía en la prestación de los servicios y tecnologías en salud de los regímenes contributivo y subsidiado.”

2732-SERVICIOS Y TECNOLOGÍAS EN SALUD: “Representa el valor estimado de las obligaciones originadas por la prestación de los servicios y tecnologías en 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. Esta cuenta es de uso exclusivo de las Empresas Promotoras de Salud (EPS).”

5372-SERVICIOS Y TECNOLOGÍAS EN SALUD: “Representa el valor de los gastos estimados que se relacionan con las obligaciones originadas por la prestación de los servicios y tecnologías en 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. Esta cuenta es de uso exclusivo de las Empresas Promotoras de Salud (EPS).”

5613-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD: “Representa el valor de los gastos de las Empresas Promotoras de Salud (EPS) por la organización y garantía en la prestación de los servicios y tecnologías en salud de los regímenes contributivo y subsidiado.”

Por otro lado, la Resolución 135 de 2018, modificada por la Resolución 177 de 2020, 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, señala:

“A continuación, se desarrolla el procedimiento contable que aplicarán las entidades de gobierno para el registro de los hechos económicos relacionados con el manejo de los recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud (SGSS). Este procedimiento también aplicará a las Entidades Promotoras de Salud (EPS) que se encuentren bajo el ámbito del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, en relación con los hechos económicos en los que estas participen.

(...)

2.2.1. Unidad de pago por capitación del régimen subsidiado (UPC-S)

La entidad territorial o el fondo de salud descentralizado registrará el valor de las UPC-S debitando la subcuenta 550210-Unidad de pago por capitación del régimen subsidiado (UPC-S) de la cuenta 5502-SALUD y acreditando la subcuenta 248002-Unidad de pago por capitación del régimen subsidiado (UPC-S) de la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD. Por su parte, la Empresa Promotora de Salud del régimen subsidiado (EPS-S) debitará la subcuenta 132206-Unidad de pago por capitación del régimen subsidiado (UPC-S) de la cuenta 1322- ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD y acreditará la subcuenta 431106-Unidad de pago por Capitación del régimen subsidiado (UPC-S) de la cuenta 4311-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD.

Cuando la ADRES pague las UPC-S a la EPS-S o realice el giro directo, en nombre de la EPS-S, a la Institución Prestadora de Salud (IPS) o al proveedor de servicios y tecnologías en salud, la ADRES 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.

Con el pago, la entidad territorial o el fondo de salud descentralizado debitará la subcuenta 248002-Unidad de pago por capitación del 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. Por su parte, la EPS-S debitará

la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, si recauda los recursos en sus cuentas bancarias, o la subcuenta que corresponda de la cuenta 2481-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, si la ADRES realiza el giro directo a la IPS o al proveedor de servicios y tecnologías en salud, y acreditará la subcuenta 132206-Unidad de pago por capitación del régimen subsidiado (UPC-S) de la cuenta 1322-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

El Procedimiento contable incorporado en la Resolución 135 de 2018 y modificado por la Resolución 177 de 2020, indica en el numeral 2.2.1. Unidad de pago por capitación del régimen subsidiado (UPC-S), que la Empresa Promotora de Salud del régimen subsidiado (EPS-S) debe reconocer un débito en la subcuenta 132206-Unidad de pago por capitación del régimen subsidiado (UPC-S) de la cuenta 1322-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD y un crédito en la subcuenta 431106-Unidad de pago por Capitación del régimen subsidiado (UPC-S) de la cuenta 4311-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD.

Ahora bien, en concordancia con el numeral 4 del artículo 2.5.2.4.2.10. del Decreto 780 de 2016 del Ministerio de Salud y Protección Social, las Empresas Promotoras de Salud Indígenas (EPS-I) deben constituir mensualmente y mantener una reserva técnica para autorización de servicios y registrar el 100% del valor de las facturas correspondientes a obligaciones conocidas no liquidadas u obligaciones ocurridas no conocidas, por lo cual la EPS-I deberá reconocer un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 5372-SERVICIOS Y TECNOLOGÍAS EN SALUD, y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 2732-SERVICIOS Y TECNOLOGÍAS EN SALUD.

Posteriormente, de acuerdo con 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 provisiones deben reclasificarse al pasivo que corresponda cuando ya no exista incertidumbre en relación con su cuantía o vencimiento, por lo cual, la entidad debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 2732-SERVICIOS Y TECNOLOGÍAS EN SALUD y acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 2481-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD.

En cuanto a las obligaciones conocidas y liquidadas la EPS-I debe proceder a reconocer los contratos con las IPS como se describe a continuación:

La EPS-I deberá reconocer la obligación por dichos contratos mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 5613-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 2481-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD.

Con base en lo anterior, la entidad deberá determinar, dependiendo de la realidad y la esencia de los hechos económicos si los contratos suscritos con las IPS dan lugar a obligaciones conocidas no liquidadas, obligaciones ocurridas no conocidas u obligaciones conocidas y liquidadas para aplicar el tratamiento contable correspondiente.

Luego, dado que la obligación constituida se liberará una vez se extinga la obligación correspondiente a la factura, y en atención al numeral 2.2.1. del Procedimiento mencionado, cuando la ADRES pague las UPC-S, la EPS-I procederá según corresponda con alguno de los siguientes dos escenarios:

A. En caso de que la ADRES pague las UPC-S a la EPS-I, la EPS-I debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 132206-Unidad de pago por capitación del régimen subsidiado (UPC-S) de la cuenta 1322-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD. Luego, cuando la EPS-I realice el pago a la IPS, debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2481-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

B. Si la ADRES realiza el giro directo a la IPS, la EPS-I debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2481-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD y acreditará la subcuenta 132206-Unidad de pago por capitación del régimen subsidiado (UPC-S) de la cuenta 1322-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD.

Si después del proceso de auditoría se determina que hubo glosas insubsanables sobre la facturación presentada por la IPS, la EPS-I debitará la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 13-CUENTAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 5372-SERVICIOS Y TECNOLOGÍAS EN SALUD, o la cuenta 5613-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, cuando la auditoría termina en el mismo periodo de reconocimiento del gasto; o la subcuenta que corresponda de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, cuando la auditoría termina en un periodo contable posterior a aquel en el que se reconoció el gasto.

Simultáneamente, la EPS-I debe observar lo dispuesto en el numeral 2.3. del Procedimiento actualizado por la Resolución 177 de 2020, en el que se describe el tratamiento contable de los reintegros que debe realizar la EPS-S a los entes territoriales o fondos descentralizados de salud.

Por medio de este concepto se deroga el concepto emitido por la Contaduría General de la Nación mediante radicado No. 20211120086691 del 25 de octubre de 2021.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Concepto No. 20211100000531 del 20-01-2021
20211100002661 del 17-02-2021
20211100005751 del 08-03-2021
20211100011201 del 17-03-2021
20211100039941 del 08-06-2021
20211100033301 del 02-06-2021
20211100056401 del 11-07-2021
20211100059591 del 18-07-2021
20211100060101 del 21-07-2021
20211100060731 del 27-07-2021

20211120060851 del 28-07-2021
20211100061811 del 04-08-2021
20211100068771 del 26-08-2021
20211100070041 del 03-09-2021
20211100070161 del 06-09-2021
20211100080441 del 23-09-2021
20211100085241 del 15-10-2021
20211100086171 del 20-10-2021
20211100087481 del 29-10-2021
20211100091221 del 11-11-2021
20211100092461 del 18-11-2021
20211100093301 del 22-11-2021
20211100094301 del 24-11-2021
20211100095261 del 26-11-2021
20211100100651 del 06-12-2021
20211100106911 del 14-12-2021
20211100107921 del 14-12-2021
20211100112761 del 21-12-2021
20211100113841 del 28-12-2021
20211100114101 del 29-12-2021
20211100114181 del 29-12-2021
20211100114191 del 29-12-2021

Capítulo 3

Marco Normativo

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

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

Capítulo 4

Marco Normativo

Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público

4. MARCO NORMATIVO-EMPRESAS QUE COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES O QUE CAPTAN O ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO

Capítulo 5

Marco Normativo

Entidades en Liquidación

5. MARCO NORMATIVO-ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN

Capítulo 6

Marco Normativo

Régimen de Contabilidad Pública Precedente

6. MARCO NORMATIVO-RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA PRECEDENTE

7. CONCEPTOS MODIFICADOS

El concepto con radicado 20211100021841, de fecha 29-04-2021 modifica el literal a) del concepto N° 20211100018851 del 19-04-2021.

El Concepto CGN No. 2020200055581 del 20 de octubre de 2020, fue derogado por el Concepto CGN No. 20211120003711 del 01 de marzo de 2021.

El concepto CGN No. 20211100114171 del 29-12-2021 deroga el concepto N° 20211100093461, del 23 de noviembre de 2021.

El concepyo CGN No. 20211120111361 del 16-12-2021 deroga el concepto N° 20211100071211, del 09 de septiembre de 2021.

El concepto CGN No. 20211120112521 del 20-12-2021 deroga el concepto N° 20211100064681, del 11 de agosto 2021.